Dr. Vasile HORGA

Contabilitate aprofundată

Editura Bibliotheca

Scanned with OKEN Scanner

Colecția

UNIVERSITARIA

ECONOMIA

Copyright © 2007
Editura **Bibliotheca**

Toate drepturile asupra acestei ediții aparțin
Editurii **Bibliotheca** & Vasile Horga

Scanned with OKEN Scanner

Cuprins

Cuvânt-înainte / 10

Capitolul I

1.1. Obiectul contabilităţii aprofundate / 11
1.2. Metode şi procedee utilizate în evaluarea întreprinderilor / 13
1.2.1. Concepte de baza privind evaluarea / 13
1.2.2. Metodologia evaluării / 15
1.2.2.1. Metoda patrimonială de evaluare / 15
1.2.2.2. Metoda de evaluare bazată pe venit / 18
1.2.2.3. Metoda de evaluare a întreprinderilor prin comparaţia de piaţă / 21
1.2.2.4. Metode combinate de evaluare a întreprinderii / 22

Capitolul II
Combinări şi dizolvări de întreprinderi

2.1. Concepte generale / 26
2.2. Determinarea parităţii de schimb a titlurilor / 27
2.3. Calculul primei de fuziune la societatea absorbantă / 28
2.4. Tipologia modificării întreprinderii / 29
2.4.1. Fuziunea întreprinderilor / 29
2.4.1.1. Fuziunea prin absorbţie / 30
2.4.1.2. Fuziunea prin contopire / 34
2.4.2. Divizarea întreprinderilor / 36
2.4.2.1. Etapele divizării / 36
2.4.2.2. Tratamentul fiscal / 37
2.4.3. Aportul parţial de active / 38
2.5. Dizolvarea şi lichidarea întreprinderilor / 39
2.5.1. Operaţiunile care se efectuează în situaţia dizolvării societăţilor comerciale / 40
2.5.2. Operaţiunile care se efectuează în cazul în care societatea comercială intră în faliment / 41
2.6. Retragerea sau excluderea unor asociaţi din cadrul societăţilor comerciale / 42
2.7. Aspecte cu caracter general privind reorganizarea societăţilor comerciale / 42

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul III
Contabilitatea fuziunii societăţilor comerciale

3.1. Contabilitatea fuziunii societăţilor comerciale utilizând metoda rezultatului, respectiv evaluarea globală a societăţilor / 45
3.1.1. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie / 45
3.1.1.1. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie la cazul general / 45
3.1.1.2. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie la societăţile comerciale care au capitaluri proprii negative / 52
3.1.1.3. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie în cazul societăţilor comerciale care au capitaluri proprii pozitive şi negative / 57
3.1.1.4. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie în cazul în care societatea absorbantă deţine titluri la societatea absorbită / 63
3.1.1.5. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie în cazul în care societatea absorbită deţine titluri la societatea absorbantă / 69
3.1.1.6. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie în cazul în care societăţile participante deţin participaţii reciproce / 76
3.1.2. Contabilitatea fuziunii prin contopire / 84
3.1.2.1. Contabilitatea fuziunii prin contopire a două societăţi independente / 84
3.2. Contabilitatea fuziunii societăţilor comerciale, utilizând metoda valorii nete contabile a societăţilor comerciale / 91
3.2.1. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie / 91
3.2.1.1. Înregistrări în contabilitate / 92
3.2.1.2. Implicaţii fiscale / 96
3.2.2. Contabilitatea fuziunii prin contopire / 97
3.2.2.1. Înregistrări în contabilitate / 97
3.2.2.2. Implicaţii fiscale / 102

Capitolul IV
Contabilitatea divizării societăţilor comerciale şi a aportului parţial de active

4.1. Contabilitatea divizării societăţilor comerciale utilizând metoda evaluării globale a societăţilor / 103
4.1.1. Contabilitatea divizării societăţilor comerciale care îşi încetează existenţa / 103
4.1.1.1. Înregistrări în contabilitate / 104
4.1.1.2. Implicaţii fiscale / 111
4.1.2. Contabilitatea divizării societăţilor comerciale care nu îşi încetează existenţa / 111
4.1.2.1. Înregistrări în contabilitate / 111
4.1.2.2. Implicaţii fiscale / 119

Scanned with OKEN Scanner

4.2. Contabilitatea divizării societăţilor comerciale utilizând metoda valorii nete contabile a societăţilor / 120
4.2.1. Contabilitatea divizării societăţilor comerciale care îşi încetează existenţa / 120
4.2.2. Contabilitatea divizării societăţilor comerciale care nu îşi încetează existenţa / 126
4.3. Contabilitatea aportului parţial de active / 133
4.3.1. Înregistrări în contabilitate / 134
4.3.2. Implicaţii fiscale / 141

Capitolul V
Contabilitatea dizolvării şi lichidării societăţilor comerciale, a retragerii sau excluderii unor asociaţi

5.1. Contabilitatea lichidării hotărâtă de adunarea generală a acţionarilor sau a asociaţilor, în situaţia în care se obţine profit din lichidare / 142
5.1.1. Etapele lichidării / 142
5.1.2. Operaţiunile de lichidare a societăţii comerciale efectuate de lichidator / 143
5.1.3. Înregistrări contabile privind operaţiunile de lichidare / 144
5.1.4. Înregistrări contabile privind operaţiunile de partaj între asociaţi sau acţionari, persoane fizice / 147
5.2. Contabilitatea falimentului unei societăţi comerciale, în situaţia în care disponibilităţile băneşti rezultate în urma lichidării asigură achitarea datoriilor / 148
5.2.1. Etapele lichidării ca urmare a declarării falimentului societăţii comerciale / 148
5.2.2. Operaţiunile efectuate de judecătorul sindic şi de lichidator / 149
5.2.3. Înregistrări contabile privind operaţiunile de lichidare / 150
5.2.4. Înregistrări contabile privind operaţiunile de partaj la asociaţi sau la acţionari, persoane fizice / 154
5.3. Contabilitatea falimentului unei societăţi comerciale în nume colectiv, în situaţia în care disponibilităţile băneşti rezultate în urma falimentului nu asigură plata datoriilor / 155
5.3.1. Etapele premergătoare lichidării ca urmare a falimentului / 155
5.3.2. Operaţiuni efectuate de judecătorul sindic şi lichidator / 156
5.3.3. Înregistrări contabile privind operaţiunile de lichidare / 156
5.3.4. Înregistrări contabile privind operaţiile de partaj / 159
5.4. Contabilitatea retragerii sau excluderii unor asociaţi din cadrul societăţilor comerciale / 160
5.4.1. Contabilitatea retragerii unor asociaţi / 160
5.4.1.1. Consideraţii generale privind retragerea unor asociaţi / 160

Scanned with OKEN Scanner

5.4.1.2. Etapele retragerii unor asociaţi / 161
5.4.1.3. Înregistrări contabile privind retragerea unor asociaţi / 162
5.4.2. Contabilitatea excluderii unor asociaţi / 163
5.4.2.1. Consideraţii generale privind excluderea unor asociaţi / 163
5.4.2.2. Etapele excluderii unor asociaţi / 164
5.4.2.3. Înregistrări contabile privind excluderea unor asociaţi / 166

Capitolul VI
Aspecte generale privind consolidarea conturilor societăţilor de grup

6.1. Caracterizarea generală a noţiunii de grup / 168
6.2. Consolidarea conturilor între juridic şi contabil / 176
6.3. Cadrul juridic şi contabil românesc al consolidării conturilor / 182
6.4. Aria de aplicare a consolidării conturilor
şi componenţa ansamblului consolidat / 183
6.4.1. Câmpul de aplicare al consolidării conturilor / 183
6.4.2. Definirea ansamblului consolidat / 185
6.4.3. Măsurarea controlului şi a dependenţei societăţilor controlate /188

Capitolul VII
Metode de consolidare a conturilor societăţilor de grup

7.1. Tipuri de legături între societatea mamă
şi societăţile ansamblului consolidat / 190
7.2. Metode de consolidare a conturilor / 197
7.2.1. Metoda integrării globale / 198
7.2.2. Metoda integrării proporţionale / 203
7.2.3. Metoda punerii în echivalenţă / 208
7.3. Orientări teoretice privind operaţiunea de consolidare / 212
7.3.1. Concepţii generale privind consolidarea conturilor / 212
7.3.2. Fundamentele teoretice ale metodelor de consolidare / 214
7.4. Tehnici de consolidare a conturilor / 215
7.4.1 Tehnica consolidării în trepte / 215
7.4.2. Tehnica consolidării directe / 220

Capitolul VIII
Modalităţi şi tehnici de consolidare a conturilor

8.1. Consideraţii generale privind modalităţile
şi tehnicile de consolidare a conturilor / 224
8.2. Tehnici privind tratamentele de omogenizare a conturilor consolidate / 227
8.2.1. Reclasări de omogenizare privind modul
de prezentare a conturilor anuale / 228

Scanned with OKEN Scanner

8.2.2. Retratări de omogenizare a regulilor şi metodelor de evaluare / 228
8.2.3. Retratări de omogenizare cu caracter fiscal / 232
8.2.4. Retratări de omogenizare cu caracter economic / 244
8.3. Tehnici de integrare a conturilor consolidate / 252
8.3.1. Tehnica integrării conturilor prin metoda integrării globale / 254
8.3.2. Tehnica integrării conturilor prin metoda integrării proporţionale / 257
8,4. Tehnici privind eliminarea operaţiilor reciproce / 261
8.4.1. Eliminarea operaţiilor reciproce fără incidenţă asupra rezultatului consolidat / 262
8.4.2. Eliminarea operaţiilor reciproce cu incidenţă asupra rezultatului consolidat / 270
8.4.2.1. Eliminarea plusvalorii interne rezultate ca urmare a cedării de imobilizări către societăţi aparţinând grupului / 270
8.4.2.2. Eliminarea profiturilor interne aferente stocurilor de produse / 278
8.4.2.3. Eliminarea provizioanelor intra-grup / 284
8.4.2.4. Eliminarea dividendelor intra-grup / 286
8.5. Tehnici de repartizare a capitalurilor proprii / 288
8.5.1. Determinarea diferenţei din prima consolidare / 288
8.5.2. Repartizarea capitalurilor proprii şi eliminarea titlurilor / 305
8.6. Metode de contabilizare a fiscalităţii amânate / 312
8.6.1. Consideraţii teoretice privind fiscalitatea impozitului pe profit / 312
8.6.2. Sursele impozitelor amânate / 314
8.6.3. Metode de contabilizare a fiscalităţii amânate / 316

Capitolul IX
Situaţiile financiare consolidate ale grupului

9.1. Întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare consolidate / 323
9.2. Obiectivul situaţiilor financiare consolidate / 326
9.3. Structura şi conţinutul situaţiilor financiare consolidate / 327

Capitolul X
Aplicaţii

10.1. Aplicaţia nr. 1 / 341
10.2. Aplicaţia nr. 2 / 356
10.3. Aplicaţia nr. 3 / 371

Bibliografie / 387

Scanned with OKEN Scanner

Cuvânt-înainte

Întreprinderea mileniului III devine cu fiecare an tot mai complexă, fie că îşi desfăşoară activitatea economică între graniţele naţionale, fie că trece cu mult dincolo de ele.

Globalizarea este o realitate de care astăzi nici cei mai pesimişti manageri nu se îndoiesc.

Adaptarea managementului la această realitate este o condiţie a succesului şi de multe ori a supravieţuirii întreprinderilor.

Utilizarea combinată a tuturor instrumentelor manageriale pentru obţinerea succesului în afaceri este o preocupare permanentă atât a specialiştilor în economie, indiferent de domeniul în care acţionează, cât şi al managementului de top şi nu numai.

Ştiinţa contabilităţii, profesioniştii care o slujesc cu devotament nu au stat pasivi la aceste importante modificări, au dezvoltat noi domenii ale contabilităţii care îmbină organic nevoia de informaţie cu cerinţele unui management eficient şi modern.

Astfel, a apărut necesitatea aprofundării contabilităţii financiare cu referire la modificările care apar pe parcursul funcţionării societăţilor comerciale, la încetarea activităţii acestora, la consolidarea conturilor grupurilor de societăţi şi alte aspecte, fără de care utilizatorii informaţiei contabile nu ar putea lua decizii fundamentate.

Lucrarea de faţă are un caracter metodologic-aplicativ prin structurarea temelor propuse şi poate fi utilizată atât de către studenţii din învăţământul superior economic, de specialiştii în domeniu cât şi de managerii societăţilor comerciale.

Studiul oferă soluţii practice la aproape toate problemele pe care societăţile comerciale le au de rezolvat, ocazionate de evenimente importante din viaţa lor cum ar fi: fuziunile de întreprinderi; divizările de întreprinderi; dizolvările şi lichidările de întreprinderi; tehnicile şi metodele de consolidare a conturilor societăţilor de grup; situaţiile financiare consolidate ale grupului, precum şi aplicaţii practice privind toate aceste aspecte.

S-au avut în vedere la elaborarea lucrării, prevederile aplicabile din Standardele Internaţionale de Raportare Financiară (IFRSs) incluzând Standardele Internaţionale de Contabilitate (IASs) şi Interpretările (IFRIC) şi (SIC), la 1 ianuarie 2006.

În acelaşi timp, elaborarea acestei lucrări a necesitat o consultare amplă a sistemelor contabile internaţionale, pentru a realiza un tratament contabil comparat, care să permită elaborarea unor situaţii financiare comparabile cu cele ale ţărilor din Uniunea Europeană.

Am scris această carte convins fiind că A. Toffler este mereu în actualitate, când spune: „Dacă nu se mişcă repede, orice firmă poate descoperi dintr-o dată că maşinile sale sunt învechite, însă şi mai periculoase decât maşinile ruginite sunt ideile ruginite. În climatul mereu schimbător de astăzi poate oare o organizaţie să rămână cu adevărat adaptabilă cu ideile de ieri?"

Deşi nu a fost scrisă pentru un anumit tip de întreprindere, sunt încrezător că lucrarea îşi găseşte aplicabilitatea în toate tipurile de organizaţii, în toate problemele de combinări şi modificări ale acestora.

Mulţumesc pe această cale tuturor celor care, consultând această lucrare, îmi vor transmite observaţiile şi sugestiile dumnealor legate de problematica abordată în cuprinsul lucrării.

Autorul

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul I

1.1. Obiectul contabilităţii aprofundate

Obiectul contabilităţii aprofundate este acela de prescrie tratamentul contabil al unor activităţi specifice ce au loc în întreprinderi pe parcursul existenţei lor cum ar fi: combinări, regrupări, reorganizări, dizolvări, consolidări ale conturilor şi alte operaţiuni specifice activităţilor desfăşurate.

Libera circulaţie a capitalurilor într-o economie de piaţă dă posibilitatea unei societăţi comerciale să achiziţioneze una sau mai multe societăţi, să fuzioneze cu una sau mai multe societăţi comerciale, să se divizeze şi apoi să se combine, să facă aporturi de active sau o serie de alte operaţiuni specifice cu scopul de a crea entităţi mai puternice în lupta cu concurenţa pe piaţă.

De asemenea întreprinderile se pot asocia sub diverse forme pentru atingerea unor obiective comune, după cum pot forma grupuri de interese economice.

Contabilitatea trebuie să urmărească şi să înregistreze toate modificările ce apar cu ocazia acestor evenimente speciale în activitatea unei întreprinderi şi să le reflecte în mod corespunzător în patrimoniul fiecărei întreprinderi în parte.

O combinare de întreprinderi poate fi structurată într-o varietate de moduri care sunt determinate din motive juridice, fiscale sau din alte motive.

O combinare de întreprinderi poate fi efectuată prin mai multe modalităţi, şi anume:

- cumpărarea de către o întreprindere a capitalului altei întreprinderi;
- cumpărarea activelor nete ale unei întreprinderi;
- emisiunea de acţiuni prin transferul numerarului, al echivalentului numerarului sau altor active.

Tranzacţia poate avea loc între acţionarii întreprinderilor ce se regrupează sau între o întreprindere şi acţionarii celeilalte întreprinderi. Combinarea de întreprinderi poate presupune crearea unei noi întreprinderi ce va avea controlul asupra întreprinderilor combinate, transferarea către o altă societate a activelor nete ale uneia sau mai multor întreprinderi ce se regrupează, dizolvarea uneia sau mai multor întreprinderi ce participă la regrupare.

Când substanţa tranzacţiei este în concordanţă cu definiţia combinării de întreprinderi prevăzută de IFRS3 – *„Combinări de întreprinderi"*, cerinţele privind contabilitatea şi prezentarea informaţiilor conţinute în standardul amintit, sunt valabile indiferent de structura particulară adoptată pentru regrupare.

O regrupare de întreprinderi poate avea ca efect, o relaţie dintre societatea mamă şi filială, în care dobânditorul este societatea – mamă, iar societatea achiziţionată este o filială a dobânditorului. În astfel de circumstanţe, dobânditorul

Scanned with OKEN Scanner

va aplica prevederile *IFRS 3 – „Combinări de întreprinderi"*. Întocmirea situaţiilor sale financiare consolidate. El include interesul în societatea achiziţionată în situaţiile financiare separate ca pe o investiţie într-o filială.

O combinare de întreprinderi poate da naştere unei fuziuni juridice.

Prin fuziune juridică se înţelege, de obicei, o fuziune între două societăţi, în care fie:

- activele şi pasivele uneia din societăţi sunt transferate celeilalte societăţi, iar prima societate este dizolvată; sau
- activele şi pasivele ambelor societăţi sunt transferate unei terţe societăţi şi ambele societăţi iniţiale sunt dizolvate.

Unele fuziuni juridice apar ca parte din restructurarea sau reorganizarea unui grup şi ele nu sunt tratate ca tranzacţii între întreprinderile aflate sub control comun.

Orice combinare de întreprinderi care are ca rezultat transformarea a două societăţi în membri ai aceluiaşi grup, este tratată în situaţiile financiare drept achiziţie sau fuzionare.

În contabilitatea combinărilor de întreprinderi, **achiziţia** are o formă contabilă diferită faţă de cea a fuzionării, şi forma contabilă a tranzacţiei necesită a fi reflectată în situaţiile financiare, fiecare necesitând o metodă contabilă definită.

În principiu, în toate combinările de întreprinderi, una dintre întreprinderi obţine controlul asupra celorlalte întreprinderi care participă la combinare, prin aceasta putându-se identifica un dobânditor.

Controlul se presupune că a fost obţinut când una din întreprinderile combinate dobândeşte mai mult de jumătate din drepturile de vot ale celeilalte întreprinderi. Chiar dacă una din întreprinderi ce se regrupează nu dobândeşte mai mult de jumătate din drepturile de vot, poate fi posibil de identificat un dobânditor, în cazul în care una dintre acele întreprinderi obţine drept rezultat al combinării:

- controlul asupra a mai mult de jumătate din drepturile de vot ale celeilalte întreprinderi în virtutea unei înţelegeri cu ceilalţi investitori;
- puterea de a decide strategiile financiare şi de exploatare printr-un statut sau înţelegere;
- puterea de a revoca sau numi majoritatea membrilor consiliului de administraţie;
- puterea de a determina majoritatea voturilor la întrunirile consiliului de administraţie.

Ocazional, o întreprindere obţine dreptul de proprietate asupra acţiunilor altei întreprinderi, dar ca parte în tranzacţia de schimb emite, în compensaţie, suficiente acţiuni cu drept de vot astfel încât, controlul întreprinderii comasate trece către proprietarii întreprinderii ale cărei acţiuni au fost dobândite.

Această situaţie este descrisă drept achiziţie inversă.

Scanned with OKEN Scanner

În circumstanţe excepţionale, identificarea dobânditorului poate să nu fie posibilă. În locul rezultării unei părţi dominante, acţionarii întreprinderii ce se regrupează se unesc într-un angajament substanţial egal pentru a împărţi controlul asupra totalităţii sau în mod efectiv al totalităţii activelor nete şi exploatărilor, ca rezultat, acţionarii întreprinderilor ce se regrupează împart în mod egal riscurile şi beneficiile entităţii rezultate.

1.2. Metode şi procedee utilizate în evaluarea întreprinderilor

1.2.1. Concepte de bază privind evaluarea

În general, conceptele, procesele şi metodele aplicate în evaluarea întreprinderilor sunt similare cu acela folosite pentru alte tipuri de evaluare. Evaluatorii şi utilizatorii serviciilor de evaluare, trebuie să fie atenţi în a distinge între valoarea unei entităţi de afaceri, evaluarea activelor deţinute de o astfel de entitate şi alte diferite aplicaţii posibile ale întreprinderilor sau consideraţiilor de continuarea exploatării, întâlnite în evaluarea drepturilor legale de proprietate reală.

Evaluarea este o cale de estimare a valorii utilizând una sau mai multe proceduri de evaluare.

Evaluarea unei întreprinderi poate fi abordată având în vedere mai multe aspecte şi anume:

- abordarea pe baza de active;
- abordarea pe baza de venit;
- abordarea prin comparaţia de piaţă.

Abordarea pe bază de active patrimoniale este fundamentată pe principiul substituţiei, un activ nu valorează mai mult decât costul de înlocuire al tuturor părţilor sale componente.

În derularea abordării bazată pe active, bilanţul bazat pe costuri este înlocuit cu bilanţul ce reflectă toate activele corporale şi necorporale şi toate datoriile la valoarea lor de piaţă sau altă valoare curentă adecvată.

Abordarea bazată pe active trebuie aplicată în evaluarea de participaţii majoritare la anumite întreprinderi care poate include fie una sau mai multe instituţii sau întreprinderi deţinătoare, fie o afacere evaluată pe o altă baza decât cea a continuităţii activităţii.

Abordarea bazată pe active nu trebuie să fie singura metodă utilizată în evaluări care se referă la întreprinderile, care funcţionează în contextul continuităţii activităţii

Dacă evaluarea nu este făcută pe baza ipotezei de continuitate a activităţii, activele trebuie evaluate pe baza valorii de piaţă, sau pe o baza ce presupune o perioadă mai scurtă de expunere pe piaţă, dacă acest lucru este adecvat.

Scanned with OKEN Scanner

În acest tip de evaluare, se iau în considerare toate costurile care au legătură cu vânzarea activelor sau lichidarea întreprinderilor. Activele necorporale cum ar fi good will-ul, pot să nu aibă valoare în aceste condiţii, după cum alte active necorporale cum ar fi, brevetele, mărcile de fabrică sau comerciale, pot să-şi păstreze valoarea.

Dacă trebuie evaluate acţiunile, fie cotate sau necotate, ale unei companii deţinătoare, pot fi relevante lichiditatea acţiunilor şi mărimea participaţiei şi deci se pot obţine valori diferite de cursul acţiunii la bursă.

Abordarea pe baza de venit face posibilă estimarea valorii unei întreprinderi, unei participaţii sau a acţiunilor, prin calcularea valorii prezente a beneficiilor anticipate. Cele două metode uzuale ale abordării prin venit sunt, capitalizarea venitului şi cash-flow-ul sau a dividendelor.

În cazul metodelor de capitalizare a venitului, un nivel reprezentativ al venitului, este împărţit cu o rată de capitalizare sau este înmulţit cu un multiplu al venitului, pentru a converti venitul în valoare.

Rata de capitalizare trebuie să fie adecvată cu definiţia formei de venit utilizat.

În cazul metodelor actualizării cash-flow-ului viitor şi/sau **a dividendelor,** aceste sume se estimează pentru fiecare din mai multe perioade viitoare. Aceste sume sunt convertite în valoare, prin aplicarea unei rate de actualizare utilizând tehnicile valorii prezente. Rata de actualizare trebuie să fie adecvată cu definiţia tipului de cash-flow utilizat.

Ratele de capitalizare şi ratele de actualizare sunt preluate de pe piaţă şi sunt exprimate ca un multiplu de preţ sau ca o rată a rentabilităţii investiţiei.

Venitul sau beneficiul anticipat este convertit în valoare, utilizând calcule care iau în considerare creşterea aşteptată şi plasarea în timp a beneficiilor, riscul asociat cu fluxul de beneficii şi valoarea banilor în timp. Venitul sau beneficiile anticipate trebuie estimate luând în considerare structura de capital şi performanţele anterioare ale întreprinderii, evoluţia sperată a acestuia, precum şi factorii economici din ramura sa de activitate.

În metodele de actualizare, creşterea aşteptată este luată în considerare în mod explicit pentru extinderea fluxului beneficiului viitor.

În metodele de capitalizare, creşterea aşteptată este o corecţie pentru rata de capitalizare, relaţia exprimată printr-o formulă este: rata de capitalizare egală cu rata de actualizare minus rata aşteptată de creştere pe termen lung a venitului.

Rata de capitalizare şi rata de actualizare trebuie să fie în concordanţă cu tipul de beneficii anticipate utilizat.

Când venitul este previzionat în termeni nominali (preţuri curente) trebuie utilizate rate nominale şi când venitul este utilizat în termeni reali (preţuri constante) trebuie utilizate rate reale.

Abordarea prin comparaţia de piaţă, compară subiectul cu alte întreprinderi similare, cu participaţii la întreprinderi şi acţiuni care au fost vândute pe piaţa liberă. Cele trei surse de informaţii uzuale, folosite în abordare

Scanned with OKEN Scanner

prin comparaţia de piaţă sunt: pieţele financiare de valori mobiliare unde sunt tranzacţionate, participaţii pentru întreprinderi similare; piaţa pe care sunt cumpărate şi vândute întreprinderile în ansamblul lor şi tranzacţiile anterioare ale proprietăţii, subiect al evaluării.

Comparaţia trebuie să fie făcută în mod logic şi nu trebuie să ducă la concluzii greşite.

Factorii luaţi în considerare pentru stabilirea existenţei unei baze rezonabile de comparaţie cuprind:

- asemănarea cu întreprinderile în discuţie în termeni de caracteristici cantitative şi calitative ale întreprinderilor;
- cantitatea şi gradul de verificabilitate a informaţiilor referitoare la întreprinderile similare;
- dacă preţul întreprinderilor similare reprezintă preţul rezultat dintr-o tranzacţie liberă şi nepărtinitoare;
- cercetarea minuţioasă fără prejudecăţi, a întreprinderilor similare pentru a asigura independenţa şi credibilitatea evaluării;
- efectuarea unei analize comparativ cantitativă şi calitativă a asemănărilor şi diferenţelor dintre întreprinderile similare şi întreprinderile în cauză.

Regulile de evaluare cuprinse pot fi utile în evaluarea unei întreprinderi, unei participaţii sau unei acţiuni.

Valorile estimate prin utilizarea unor asemenea reguli, nu trebuie să li se dea prea mare greutate, numai în afară de cazul în care se demonstrează că vânzătorii şi cumpărătorii au mare încredere în aceste valori.

Concluzia, în ce priveşte valoarea, trebuie să se bazeze pe definiţia valorii, scopul şi intenţia de utilizare şi pe toate informaţiile relevante şi necesare, disponibile la data evaluării, funcţie de sfera evaluării.

Concluzia trebuie să se bazeze de asemenea pe estimările valorii rezultate din metodele de evaluare folosite.

1.2.2. Metodologia evaluării

În continuare vom determina o serie de indicatori specifici grupului de metode de evaluare bazate pe patrimoniu şi a metodelor bazate pe venit.

1.2.2.1. Metoda patrimonială de evaluare

Această metodă constă în evaluarea separată a fiecărui element de activ şi pasiv, iar valoarea globală a societăţii se determină ca diferenţă între activ şi datorii şi provizoare pentru riscuri şi cheltuieli din pasiv, rezultate din evaluare.

Estimarea societăţii are loc pe baza elementelor de patrimoniu, deci plecând de la ceea ce deţine societatea.

În urma evaluării elementelor de patrimoniu se va determina următorii indicatori:

- activul net contabil sau valoarea contabilă a întreprinderii;

Scanned with OKEN Scanner

- activul net corectat sau valoarea matematică a întreprinderii;
- valoarea acţiunii sau părţii sociale.

1.2.2.1.1. Calculul activului net contabil

Activul net contabil se determină ca diferenţă între valoarea contabilă a posturilor de activ şi datorii inclusiv provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli din pasiv, din bilanţ, potrivit următorului model:

ANC = A – (D + P), în care:
ANC = activul net contabil
A = total activ contabil
D = total datorii nominale
P = soldul provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli

1.2.2.1.2. Calculul activului net corectat

Activul net corectat se determină ca diferenţa între valoarea contabilă a posturilor de activ corectate şi datoriile inclusiv provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli din pasiv evaluate, potrivit următorului model:

ANCC = AR – (D+P), în care:
ANCC = activ net corectat
AR = total activ real evaluat
D = total datorii reale evaluate
P = provizioane pentru riscuri şi cheltuieli revizuite

Pentru determinarea mărimii **activului real** , se procedează la o corecţie a activului după cum urmează:

- activele necorporale cum ar fi good will-ul pot să nu aibă valoare, iar altele precum brevetele, mărcile de fabrică sau comerciale, pot să-şi păstreze valoarea contabilă;
- cheltuielile de repartizat, primele de rambursare, obligaţiunilor şi cheltuielile de constituire nu se iau în calcul, soldul lor fiind considerat zero;
- alte bunuri inutile, care nu servesc activităţii de exploatare, se iau în calcul la valoarea lor contabilă.

La determinarea valorii **datoriilor reale** se ţine seama de următoarele aspecte:

- datoriile pe termen lung pot fi actualizate;
- celelalte datorii se iau în calcul la valoarea nominală probabilă de plătit.

La determinarea valorii **provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli** se ţine seama de următoarele aspecte:

- valoarea acestora se reestimează după o analiză a elementelor patrimoniale care le-au generat;
- impozitele latente asupra provizioanelor se include în datorii.

Scanned with OKEN Scanner

În urma evaluării elementelor patrimoniale şi determinarea activului net corectat, valoarea matematică a întreprinderii se poate determina şi potrivit relaţiei:

Valoarea matematică = Capitalurile proprii (din bilanţ)
+ Plusvaloarea estimată pe active
+ Diminuări de provizioane pentru riscuri şi cheltuieli (din pasiv)
– Minusvaloarea estimată pe activ
– Majorarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli (din pasiv)

1.2.2.1.3. Calculul valorii acţiunilor sau părţilor sociale

Acţiunile există pentru a permite companiilor care necesită o finanţare pe termen lung să vândă „părţi" din companie, acţiuni, în schimbul banilor.

Aceasta este principala metodă de majorare a capitalului de afaceri. Când acţiunile unei companii sunt deţinute de către public în general, incluzând atât investitori privaţi cât şi instituţionalizaţi, se spune că aceste sunt deţinute public.

Acţiunile deţinute public pot fi cu uşurinţă tranzacţionate altor investitori pe piaţa acţiunilor şi de aceea se spune că sunt lichide, adică uşor convertibile în numerar. Când o acţiune este cumpărată la un preţ, iar ulterior revândută la un preţ mai mare, profitul rezultat este cunoscut drept câştig de capital.

Investitorii cumpără acţiuni atât pentru potenţialul lor de câştig de capital cât şi pentru posibilitatea câştigului din capitalizarea dividendelor, într-un cuvânt pentru investiţii.

Evaluarea valorii acţiunilor sau părţilor sociale se face determinând pentru acestea două valori şi anume:

- valoarea contabilă pe titlu;
- valoarea matematică pe titlu.

Valoarea contabilă pe titlu, se determină făcând raportul între valoarea contabilă a societăţii şi numărul de titluri emise de acea societate, potrivit modelului:

$$VCT = \frac{VCS}{N},$$

în care:

VCT = valoarea contabilă pe titlu
VCS = valoarea contabilă a societăţii
N = numărul de titluri emise de societate

Valoarea matematică pe titlu, se determină ca raport între valoarea matematică a societăţii şi numărul de titluri emise de acea societate, potrivit modelului:

Scanned with OKEN Scanner

$$VMT = \frac{VMS}{N},$$

în care:

VMT = valoarea matematică pe titlu
VMS = valoarea matematică a societăţii
N = numărul de acţiuni emise de acea societate

Valoarea matematică a societăţii se determină ca diferenţă dintre activele reale corectate evaluate ale societăţii şi datoriile reale, inclusiv provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli revizuite.

1.2.2.2. Metoda de evaluare bazată pe venit

Valoarea unei întreprinderi, a unei participaţii sau a unei acţiuni, se poate face şi prin calcularea valorii prezente a beneficiilor anticipate.

Cele două metode uzuale ale abordării prin venit, capitalizarea venitului sau a rezultatelor şi a cash-flow-ului sau a dividendelor sunt prezentate mai jos.

1.2.2.2.1. Calculul valorii societăţii pe baza capitalizării rezultatelor

În această variantă, de capitalizare a profitului societăţii, un nivel reprezentativ al profitului este împărţit cu o rată de capitalizare sau este înmulţit cu un multiplu al profitului, pentru a converti profitul în valoare a societăţii.

Un element de bază al acestei variante, constă în determinarea fluxului de profit curent.

Fluxul de profit curent pentru evaluare poate fi:

- fluxul de profit înregistrat în ultimul exerciţiu;
- media profiturilor previzionate pe următorii 5 ani;
- un flux mediu previzional.

Valoarea societăţii determinată pe baza capitalizării profiturilor prezente sau viitoare; se determină potrivit următorului model:

$$V = \frac{F}{P},$$

în care:

V = valoarea contabilă a societăţii
F = nivelul fluxului de profit
P = procentul de capitalizare

Pe lângă metoda de utilizare a ratei de capitalizare se poate utiliza şi metoda de actualizare a fluxului previzional.

Valoarea întreprinderii calculată pe baza fluxului previzional se determină prin însumarea valorii profiturilor previzionate actualizate pe următorii 5 ani.

Actualizarea profiturilor previzionate se face potrivit modelului matematic următor:

Scanned with OKEN Scanner

$$Pa = \frac{\sum_{Pp=1}^{n} Pp \cdot r^n}{n},$$

în care:

Pa = profitul actualizat;
Pp = profitul previzionat într-un exercițiu financiar
r = procentul de achiziționare
n = numărul de ani de previziune

Valorile de capitalizare se pot calcula, fie la nivelul societății, fie pentru fiecare acțiune.

Valorile de capitalizare se determină atât pentru profit cât şi pentru dividende.

Capitalizarea profitului are în vedere profitul curent înainte de a introduce elemente excepționale, calculat fie înainte de impozitare, fie după impozitare.

Profitul mediu, se determină ca sumă a profiturilor obținute pe un număr de ani anteriori exercițiului curent, ponderată cu produsul numărului de ani luați în calcul potrivit următorului model:

$$Pm = \frac{\sum_{Pe=1}^{n} Pe}{n \times (n-1) \times \ldots \times [n-(n-1)]},$$

în care:

Pm = profitul mediu
Pe = profitul efectiv realizat
n = numărul de ani luați în calcul

Valoarea societății determinată pe bază de profit numită şi valoare de randament se calculează prin ponderea profitului mediu cu rata de capitalizare, potrivit modelului:

$$VS = \frac{Pm}{r},$$

în care:

VS = valoarea societății
Pm = profitul mediu
r = rata de capitalizare a profitului

Valoarea de randament a unei acțiuni se poate determina prin raportarea valorii societății la numărul de acțiuni emise de societate, potrivit modelului:

$$Vr = \frac{Vs}{N},$$

în care:

Vr = valoarea de randament a acțiunii

Scanned with OKEN Scanner

Vs = valoarea societăţii
N = numărul de acţiuni emise

Capitalizarea dividendelor, presupune determinarea valorii unei societăţi în funcţie de volumul dividendelor distribuite de societate, calculul fiind asemănător celui utilizat la capitalizarea profitului. Dividendul mediu distribuit, se determină ca sumă a dividendelor distribuite în anii anterior exerciţiului curent, ponderată cu produsul numărului de ani luaţi în calcul, potrivit următorului model:

$$Dm = \frac{\sum_{Dd=1}^{n} Dd}{n \times (n-1) \times \ldots \times [n-(n-1)]},$$

în care:
Dm = dividendul mediu
Dd = dividendul efectiv distribuit
N = numărul de ani luaţi în calcul

Valoarea societăţii determinată pe bază de dividend, numită şi valoare financiară, se calculează prin ponderarea dividendului mediu cu rata de capitalizare a dividendului, potrivit următorului model:

$$Vs = \frac{Dm}{r},$$

în care:
Vs = valoarea societăţii
Dm = dividendul mediu
r = rata de capitalizare a dividendelor

Valoarea dividendului distribuit pe acţiune se calculează prin ponderea valorii financiare a societăţii cu numărul de acţiuni emise de societate, potrivit modelului:

$$Da = \frac{Vs}{N},$$

în care:
Da = valoarea dividendului pe acţiuni
Vs = valoarea financiară a societăţii
N = numărul de acţiuni emise de societate

1.2.2.2.2. Calculul valorii societăţii pe baza actualizării cash-flowului.

În cazul utilizării cash-flowului viitor, sumele sunt estimate pentru fiecare perioadă în parte din numărul perioadelor luate în calcul, în funcţie de fluxurile de venit viitoare.

Sumele astfel determinate sunt convertite în valoare prin aplicarea asupra lor a ratei de actualizare, utilizând pentru aceasta una din tehnicile valorii prezente.

Scanned with OKEN Scanner

Pentru cash-flow pot fi utilizate mai multe definiţii. Astfel, în practică sunt utilizate frecvent cash-flow-ul net sau dividendele anuale.

Cash-flow-ul net reprezintă sumele ce ar putea fi distribuite acţionarilor.

Dividendele anuale reprezintă sumele ce ar putea fi distribuite acţionarilor minoritari.

Rata de actualizare trebuie să fie adecvată cu definiţia tipului de cash-flow utilizat.

Ratele de capitalizare şi ratele de actualizare sunt preluate de pe piaţă şi sunt exprimate ca un multiplu de preţ derivat din informaţiile despre întreprinderile cotate, sau din tranzacţiile efectuate, sau ca o rată a rentabilităţii investiţiei derivată din informaţiile despre investiţiile alternative.

1.2.2.3. Metoda de evaluare a întreprinderilor prin comparaţia de piaţă

Piaţa acţiunilor este principalul mijloc prin care întreprinderile îşi procură resurse de capital pentru a-şi extinde activităţile şi mijlocul cel mai eficient de protejare de către investitori a economiilor împotriva ravagiilor inflaţiei.

Preţul acţiunilor unei societăţi dă măsura valorii acelei societăţi prin extrapolarea acestuia la numărul de acţiuni emise.

În abordarea evaluării întreprinderii pe baza comparaţiei de piaţă, trebuie să existe o bază rezonabilă de comparaţie cu şi despre întreprinderile similare, sursele de informaţii uzuale folosite în evaluarea pe baza comparaţiei de piaţă sunt:

- pieţele financiare de valori mobiliare cotate unde sunt tranzacţionate participaţii pentru întreprinderile similare;
- piaţa pe care sunt vândute şi cumpărate întreprinderile în ansamblul lor;
- tranzacţii anterioare ale proprietăţii care este supusă evaluării.

Întreprinderile similare trebuie să funcţioneze în acelaşi domeniu de activitate ca şi subiectul evaluat sau într-un domeniu care răspunde aceloraşi variabile economice.

Comparaţia trebuie făcută în sens logic şi nu trebuie să ducă la concluzii greşite. Factorii luaţi în considerare pentru stabilirea existenţei unei baze rezonabile de comparaţie cuprinde:

- asemănarea cu întreprinderile în discuţie, în termeni de caracteristici cantitative şi calitative ale întreprinderilor;
- cantitatea şi gradul de verificabilitate a informaţiilor referitoare la întreprinderile similare;
- dacă preţul întreprinderilor similare reprezintă preţul rezultat dintr-o tranzacţie liberă şi nepărtinitoare;
- cercetarea minuţioasă fără prejudecăţi a întreprinderilor similare cu scopul de a asigura independenţa şi credibilitatea evaluării;
- analiza comparativă din punct de vedere cantitativ şi calitativ, a asemănărilor şi deosebirilor dintre întreprinderile similare şi subiectul evaluat.

Scanned with OKEN Scanner

Valoarea întreprinderii determinată prin comparaţia de piaţă, se stabileşte având în vedere atât comparaţia cu întreprinderile similare, cu participaţie la întreprinderi şi cu preţul acţiunilor vândute pe o piaţă organizată, liberă.

Valoarea globală a întreprinderii poate fi stabilită şi pe baza valorii bursiere a acţiunilor emise.

Valoarea bursieră a unei acţiuni, sau cursul la bursă la o anume dată, sau cursul mediu al acţiunilor cotate pentru o perioadă de timp, serveşte pentru determinarea valorii întreprinderilor respective, potrivit modelului:

VBS = CA x N,

în care:

VBS = valoarea bursieră a întreprinderii
CA = cursul acţiunii la zi, sau cursul mediu al perioadei
N = numărul de acţiuni emise

Calculul valorii bursiere a întreprinderilor potrivit modelului de mai sus se interpretează ca o capitalizare bursieră.

Valoarea bursieră este reprezentativă pentru o societate, fiind prima valoare a tranzacţiilor acţiunilor societăţii emiţătoare. În legătură cu valoarea bursieră se folosesc noţiuni precum:

- valoare ex – cupon, calculată după repartizarea profitului pe acţiune, şi
- valoare cupon – ataşat, calculată înaintea repartizării profitului pe acţiune.

1.2.2.4. Metode combinate de evaluare a întreprinderii

Valoarea unei întreprinderi este definită în funcţie de felul de evaluare a elementelor patrimoniale ale unei societăţi.

Astfel, o întreprindere poate să aibă un patrimoniu important şi deci o valoare contabilă sau o valoare matematică importante, dar, în acelaşi timp, să obţină profituri mici, să distribuie dividende mici sau să aibă un cash-flow nesemnificativ, deci o valoare de randament redusă. În alte cazuri situaţia se poate inversa, adică valoarea de randament să fie importantă, în timp ce valoarea patrimonială este mică.

În oricare din aceste situaţii, stabilirea valorii întreprinderii doar pe baza unei singure metode de evaluare este eronată, fapt ce impune utilizarea metodelor combinate de evaluare.

De obicei, pentru a stabili o valoare reală a întreprinderii, se combină o metodă patrimonială cu una sau mai multe metode bazate pe venit sau cash-flow, utilizând o serie de procedee matematice în stabilirea valorii.

1.2.2.4.1. Procedeul de determinare a valorii întreprinderii utilizând media aritmetică simplă.

Acest procedeu presupune determinarea valorii globale a întreprinderii, ca medie aritmetică simplă, între valoarea întreprinderii stabilită printr-o metodă patrimonială şi o metodă bazată pe venit sau cash-flow, potrivit modelului:

Scanned with OKEN Scanner

$$VG = \frac{[VC(VM)+VR]}{2},$$

în care:

VG = valoarea globală
VC(VM) = valoare contabilă sau valoare matematică
VR = valoare de randament
În cazul în care:

- VG>VC(VM) - diferența rezultată se numește good will, asimilat cu fondul comercial, adică excedentul de valoare față de valoarea matematică a întreprinderii, cea ce înseamnă că societatea este rentabilă, adică are un randament bun.

Good will-ul se determină potrivit relației:

G = VG – VM

în care:

G = good will
VG = valoarea globală a societății
VM = valoarea matematică a societății

- VG < VG(VM) – diferența rezultată se numește bad will și reprezintă o subevaluare a activului, cea ce se interpretează că societatea nu are rentabilitate sau are un randament foarte slab. Bad will-ul apare în momentul în care valoarea globală a întreprinderii este mai mică decât valoarea sa matematică și este o consecință a unei valori de randament scăzute.

1.2.2.4.2. Procedeul de determinare a valorii întreprinderii utilizând media aritmetică ponderată.

Acest procedeu de determinare a valorii globale a întreprinderilor, permite să se adauge un plus de randament considerat ca fiind un profit previzionat.

Practic, procedeul permite multiplicarea valorii de randament a întreprinderii, cu un coeficient mai mare decât valoarea stabilită prin metoda patrimonială.

De obicei acești coeficienți sunt numere întregi.

Valoarea globală a întreprinderii utilizând acest procedeu se face potrivit modelului:

$$VG = \frac{VC(VM + K \cdot VR)}{\sum_{K=2}^{n}(1+K)}$$

VG = valoarea globală a întreprinderilor
VC(VM) = valoarea contabilă sau valoarea matematică
VR = valoarea de randament

Scanned with OKEN Scanner

K = coeficient de multiplicare

Ca şi în cazul procedeului mediei matematice simple, diferenţa rezultată în plus sau în minus între valoarea globală (VG) şi valoarea matematică (VM) dă naştere la apariţia good will-ului sau a bad will-ului, care se explică la fel.

Calculul good will-ului, ca şi componentă a activului patrimonial relevat cu ocazia evaluării societăţii, se poate calcula şi prin altă metodă, numită metoda directă, în două variante astfel:

Varianta I: Capitalizarea superprofitului

Prin superprofit se înţelege profitul care se obţine peste profitul previzionat.

Profitul previzionat (normal) se determină în funcţie de valoarea matematică a întreprinderilor şi de randamentul mediu al pieţei financiare, potrivit următorului model:

$Pp = VM \times Pf$,

în care

Pp = profitul previzionat
VM = valoarea matematică a întreprinderii
Rf = randamentul mediu al pieţei financiare

Superprofitul se determină ca diferenţă între profitul mediu efectiv obţinut şi profitul previzionat calculat, potrivit modelului:

$S_P = Pē - Pp$, în care:
Sp = superprofit
Pr = profitul mediu efectiv obţinut
Pp = profitul previzionat

Calculul good will-ului se face în această variantă raportând valoarea superprofitului la rata de capitalizare a superprofitului, potrivit modelului:

$$G = \frac{Sp}{r},$$

în care:

G = good will
Sp = volumul superprofitului obţinut
r = rata de capitalizare a superprofitului

Pe baza goodwill-ului astfel determinat se poate stabili valoarea globală a întreprinderii, potrivit modelului:

$VG = VM + G$,

în care:

VG = realizarea globală a întreprinderilor
VM = valoarea matematică a întreprinderilor
G = valoarea good will –ului

Scanned with OKEN Scanner

Varianta II : Actualizarea superprofitului

Capitalizarea superprofitului la o anumită rată se poate actualiza prin considerarea unui număr de ani, pentru care se hotărăşte această actualizare.

Determinarea good will-ului în această variantă se face având în vedere superprofitul obţinut în fiecare din anii consideraţi, actualizat cu rata de actualizare, potrivit modelului:

$$G = \sum_{Sp=1}^{n} Spn \times \left(1 + \frac{r}{100}\right)^{n},$$

în care:

G = good will
Sp = superprofitul calculat
r = rata de actualizare a superprofitului
n = numărul de ani de actualizare

Valoarea globală a întreprinderii se calculează prin însumarea valorii matematice a întreprinderii cu valoarea calculată a good will-ului potrivit modelului:

VG= VM + G,

în care:

VG = valoarea globală a întreprinderii
VM = valoarea matematică a întreprinderii
G = valoarea good will-ului

Evaluarea întreprinderii se va face întotdeauna în mod global atunci când aceasta achiziţionează titluri, pune în vânzare titluri, cu ocazia înscrierii la cota bursei, a inventarierii, a transformării sau modificării, precum şi cu ocazia altor evenimente majore din activitatea acesteia.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul II
Combinări şi dizolvări de întreprinderi

2.1. Concepte generale

O combinare de întreprinderi presupune gruparea unor întreprinderi separate într-o singură entitate economică, prin fuzionarea sau prin obţinerea controlului asupra activelor nete şi a exploatărilor altor întreprinderi.

O achiziţie este o combinare de întreprinderi în care una dintre societăţi, dobânditorul, obţine controlul asupra activelor nete şi exploatărilor unei alte societăţi, societatea achiziţionată, în schimbul transferului de active, al asumării datoriilor sau al emisiunii de acţiuni şi alte titluri de valoare ale societăţii.

În contabilitatea combinărilor de întreprinderi, achiziţia are o formă contabilă diferită de cea a fuzionării, iar forma contabilă a tranzacţiei necesită a fi reflectată în situaţiile financiare.

În principiu, în toate combinările de întreprinderi, una dintre întreprinderi obţine controlul asupra celorlalte întreprinderi care participă la combinare.

O uniune de interese reprezintă o combinare de întreprinderi în care acţionarii celor două întreprinderi îşi unesc controlul asupra activelor nete şi activităţii cu scopul de a partaja riscurile şi beneficiile generate de entitatea rezultantă, astfel încât nici una din părţi nu poate fi identificată drept dobânditor.

Controlul reprezintă puterea de a guverna strategiile financiare şi de exploatare ale întreprinderii în aşa fel încât să se obţină beneficii din activitatea pe care o desfăşoară.

O societate – mamă este o întreprindere care are una sau mai multe filiale.

O filială este o întreprindere controlată de către altă întreprindere cunoscută sub numele de societate – mamă.

Interesul minoritar este aceea parte a rezultatelor nete ale activităţilor şi activelor nete ale unei filiale, atribuite unor interese care nu sunt deţinute, direct sau indirect prin intermediul filialelor, de către societatea – mamă.

O achiziţie trebuie contabilizată după costul ei, acesta fiind suma de numerar sau echivalent al numerarului plătită sau valoare justă la data schimbului, de alte considerente de achiziţionare oferite de dobânditor, în schimbul controlului asupra activelor nete ale celeilalte întreprinderi, plus alte costuri ce pot fi direct atribuite achiziţiei.

Atunci când o achiziţie implică mai mult de o singură tranzacţie de schimb, costul achiziţiei este costul total al fiecărei tranzacţii individuale.

Scanned with OKEN Scanner

Când o achiziţie se obţine în etape, distincţia dintre data achiziţiei şi data tranzacţiei este importantă, pentru că contabilitatea achiziţiei începe la data realizării achiziţiei, iar informaţiile cu privire la costul şi valoarea justă se determină la data fiecărei tranzacţii de schimb.

2.2. Determinarea parităţii de schimb a titlurilor

Fuziunea a două sau mai multor întreprinderi, presupune schimbarea titlurilor societăţii dizolvate cu titluri nou emise ale societăţii absorbante.

Schimbarea acestor titluri se face pe baza unei parităţi de schimb între valorile globale sau matematice ale titlurilor societăţii absorbante şi titlurile societăţilor absorbite, numit şi **raport de schimb.**

Raportul de schimb se determină deci prin divizarea valorii globale sau a valorii matematice ale titlurilor societăţilor absorbite la valoarea globală sau valoarea matematică a titlurilor societăţii absorbante potrivit modelului:

$$RS = \frac{VG_T\ (VM)ai}{VG_T (VM)an},$$

în care:

RS = raportul de schimb
VG_T = valoarea globală pe titlu
VM_T = valoarea matematică pentru titlu
ai = societatea absorbită
an = societatea absorbantă

Valoarea globală pe titlu sau valoarea matematică pe titlu se determină prin divizarea valorii globale sau a valorii matematice a societăţii, la numărul de titluri emise de societate care fuzionează, potrivit modelului:

$$VG_T(\mathrm{VM_T}) = \frac{VG(VM)ai/an}{N\ ai/an},$$

în care:

VG_T (VM_T) = valoarea globală pe titlu sau valoarea matematică pe titlu a societăţii
$VG_T(VM_T)$ai/an = valoarea globală sau valoarea matematică a societăţii absorbită sau absorbantă
N ai/an = numărul de titluri care compun capitalul social emise de societatea absorbită sau absorbantă

Scanned with OKEN Scanner

2.3. Calculul primei de fuziune la societatea absorbantă

Societatea absorbantă va înregistra în contabilitate aporturile primite prin fuziune de la societăţile absorbite la valoarea lor netă evaluată.

De regulă, valoarea societăţilor absorbite este superioară valorii care se va înregistra ca şi creştere a capitalului social, ca urmare a conversiei acţiunilor nou emise pentru remunerarea aporturilor aduse de societăţile absorbite în patrimoniul societăţii absorbante în funcţie de raportul de schimb la valoarea nominală a titlurilor societăţilor absorbante.

Diferenţa reprezintă prima de fuziune, care este asemănătoare primei de emisiune în cazul creşterii capitalului social la o societate comercială.

Aportul la fuziune poate fi reprezentat în contabilitatea societăţii absorbante astfel:

Aport la fuziune = %
(soc.absorbită) Capital social (soc.absorbantă)
Primă de fuziune (soc.absorbantă-diferenţă)

Prima de fuziune reprezintă deci diferenţa între valoarea aporturilor nete, primite de la societăţile absorbite şi valoarea de creştere a capitalului social la societatea absorbantă.

Prima de fuziune se determină numai în cazul în care valoarea de fuziune este mai mare decât valoarea nominală a capitalului.

Valoarea de fuziune este valoarea netă a aporturilor evaluate ale societăţii absorbite prin oricare metodă de evaluare, transmisă societăţii absorbante.

Valoarea de fuziune pe titlu este valoarea rezultată din raportarea valorii nete aprobate de societăţile absorbite, la numărul de titluri care compun acest aport, rezultat din raportul de schimb.

Valoarea nominală a capitalului aportat se determină prin înmulţirea numărului de titluri care remunerează aportul la fuziune cu valoarea nominală a titlului societăţii absorbante.

Prima de fuziune se determină având în vedere modelul:

$$P_F = \frac{(Vfai - Vnan) \times Afan}{Vfai},$$

în care:

PF = prima de fuziune înregistrată de societatea absorbantă
Vfai = valoarea de fuziune pe titlu la societatea absorbită
Vnan = valoarea nominală pe titlu a societăţii absorbante
Afan = valoarea totală a aportului la fuziune a societăţii absorbante

Scanned with OKEN Scanner

2.4. Tipologia modificării întreprinderii

Se întâlnesc trei mari categorii de operaţiuni privind modificarea întreprinderii, după cum urmează: fuziunea, divizarea şi aportul parţial de active.

Fuziunea este operaţiunea prin care două sau mai multe societăţi comerciale hotărăsc separat, transmiterea elementelor de activ şi de pasiv la una dintre societăţi sau înfiinţarea unei noi societăţi comerciale în scopul comasării activităţilor.

Rezultatul fuziunii este fie creşterea unei societăţi existente, fie crearea unei societăţi noi.

Divizarea se face prin împărţirea elementelor de activ şi de pasiv ale unei societăţi comerciale care îşi încetează sau nu existenţa, între două sau mai multe societăţi comerciale existente, ori care iau fiinţă.

O societate comercială nu îşi încetează existenţa în cazul în care o parte din elementele de natura activelor şi pasivelor ei, se desprind şi se transmit către una sau mai multe societăţi comerciale existente sau care iau fiinţă.

Rezultatul divizării este fie creşterea a două sau mai multe societăţi comerciale existente, fie crearea uneia a sau mai multe societăţi noi.

Fuziunea şi divizarea au ca efect dizolvarea, fără lichidare a societăţilor comerciale care îşi încetează existenţa, şi transmiterea universală a elementelor lor de activ şi de pasiv către societăţile comerciale beneficiare, în starea în care se află la data fuziunii sau a divizării.

Data fuziunii sau a divizării reprezintă data înmatriculării la Registrul Comerţului a noii societăţi sau ultimei dintre ele, în cazul constituirii uneia sau mai multor societăţi, iar în celelalte cazuri la data înscrierii în Registrul Comerţului a menţiunii privind majorarea capitalului social al societăţii.

Aportul unei părţi din elementele de activ ale unei societăţi comerciale la una sau mai multe societăţi comerciale existente ori care iau fiinţă, în schimbul acţiunilor sau părţilor ce se atribuie acţionarilor/asociaţilor acelei societăţi la societăţile comerciale beneficiare, este supus în mod corespunzător dispoziţiilor legale privind divizarea, dacă are loc prin desprindere.

Rezultatul aportului parţial de active este fie creşterea unei societăţi existente, fie creşterea unei societăţi nou constituite, iar pentru societăţile care aportează active, se produce numai schimbarea activului patrimonial, prin înlocuirea activelor cedate, cu active financiare sau valori mobiliare.

2.4.1. Fuziunea întreprinderilor

Fuziunea societăţilor comerciale se realizează prin două modalităţi:

- Fuziunea prin absorbirea uneia sau mai multor societăţi comerciale de către o altă societate comercială;

Scanned with OKEN Scanner

- Fuziunea prin contopirea a două sau mai multe societăţi comerciale pentru a alcătui o societate comercială nouă.

O societate comercială care absoarbe, dobândeşte drepturile şi este ţinută de obligaţiile societăţilor comerciale pe care le absoarbe, din punct de vedere fiscal.

Din acest punct de vedere, vor fi respectate prevederile din legislaţia fiscală aplicabilă situaţiilor respective (ex. pierderea fiscală înregistrată de societatea absorbită nu se recuperează de către societatea absorbantă).

În conformitate cu prevederile din legea contabilităţii nr.82/1991, republicată, fiecare societate comercială are obligaţia să întocmească situaţii financiare cu ocazia fuziunii sau divizării, în condiţiile legii.

Societăţile comerciale care fuzionează sau se divizează au obligaţia, să efectueze inventarierea elementelor de activ şi de pasiv. Evaluarea elementelor deţinute cu ocazia inventarierii şi prezentarea acestora în situaţiile financiare se face conform normelor şi reglementărilor contabile aplicabile.

Evaluarea elementelor de activ şi pasiv pentru operaţiunea de fuziune se face în scopul realizării a trei aspecte, şi anume:

- determinarea parităţii de schimb a titlurilor societăţilor care fuzionează;
- contabilitatea aporturilor evaluate;
- fixarea primei de fuziune.

Evaluările de întreprinderi în cazul fuziunii se fac în mod uzual pentru stabilirea valorii de piaţă a întreprinderilor care fuzionează, potrivit standardelor de evaluare internaţionale, de către evaluatori atestaţi.

Evaluatorii şi utilizatorii serviciilor de evaluare trebuie să fie atenţi în a distinge între valoarea unei entităţi de afaceri, evaluarea activelor deţinute de o astfel de entitate şi alte diferite aplicaţii posibile ale întreprinderilor sau consideraţiilor de continuare a exploatării, întâlnite în evaluarea drepturilor legale de proprietate reală.

2.4.1.1. Fuziunea prin absorbţie

Fuziunea prin absorbţie se realizează în mai multe variante, în funcţie de existenţa sau nu a legăturilor de participaţie dintre societăţile participante la această operaţiune, astfel:

1. Societăţile absorbite şi absorbante nu sunt legate prin nici o participaţie;
2. Societatea absorbantă deţine titluri de participare ale societăţilor absorbite;
3. Societăţile care fuzionează, deţin titluri reciproce.

Indiferent prin care dintre cele trei variante prezentate se realizează operaţiunea de fuziune prin absorbţie, aceasta are drept urmare, creşterea capitalului pentru societatea absorbantă.

Raportul de schimb al acţiunilor sau părţilor sociale se poate baza fie pe valoarea matematică a acţiunilor, fie pe baza aporturilor nete, determinate în urma evaluării.

Participaţiile existente între societăţile fuzionare se vor lua în considerarea la realizarea operaţiei de fuziune prin absorbţie.

Scanned with OKEN Scanner

2.4.1.1.1. Etapele fuziunii prin absorbţie

Fuziunea prin absorbţie parcurge următoarele etape:

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care fuzionează, potrivit Legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată, a normelor şi reglementărilor contabile, înregistrarea rezultatelor inventarierii şi ale evaluării, efectuate cu această ocazie.

În bilanţ, un activ trebuie recunoscut numai atunci când:

– este probabilă realizarea unor beneficii economice viitoare de către societate;

– costul sau valoarea activului poate fi evaluat(ă) în mod credibil.

2. a) Întocmirea situaţiilor financiare înainte de fuziune de către societăţile comerciale care urmează să fuzioneze şi care aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr.94/2001, cu modificările şi completările ulterioare, utilizând formatul prevăzut la cap.III din reglementările respective;

b) Întocmirea situaţiilor financiare înainte de fuziune de către societăţile comerciale care aplică Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor nr.306/2002.

Pe baza bilanţului întocmit înainte de fuziune se determină activul net contabil, potrivit formulei:

Activ net contabil = Total Active – Total Datorii

3. Evaluarea globală a societăţilor şi determinarea aportului net.

Pentru evaluarea societăţilor intrate în fuziune se poate folosi una dintre următoarele metode: metoda patrimonială sau metoda activului net; metoda bursieră, metoda bazată pe rezultate (valoarea de rentabilitate, valoarea de randament, valoarea de supraprofit); metode mixte şi metoda bazată pe fluxul financiar sau cash-flow-ul.

Valoarea globală a societăţii stabilită printr-una dintre metodele menţionate, reprezintă valoarea aportului net de fuziune al fiecărei societăţi intrate în fuziune. Pe baza acestei valori se stabileşte raportul de schimb.

Valoarea activului net contabil este egală cu valoarea aportului net numai în cazul în care s-a folosit metoda patrimonială de evaluare globală a societăţii. În cazul în care cele două valori nu sunt egale, la societatea absorbită sau intrată în contopire, diferenţele sunt recunoscute ca elemente de câştiguri sau pierderi din fuziune, în sensul că dacă valoarea aportului net este mai mare decât activul net contabil, diferenţa este recunoscută ca profit iar în situaţia inversă, diferenţa este recunoscută ca pierdere.

Recunoaşterea se poate realiza fie prin conturile 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital" şi 7583 „Venituri din cedarea activelor şi

Scanned with OKEN Scanner

alte operaţii de capital" , iar pe această bază în contul 121 „Profit şi pierdere", fie la rezultatul reportat, cont 117 „Rezultatul reportat".

Pentru respectarea principiului independenţei exerciţiului, recunoaşterea câştigurilor şi pierderilor aferente perioadelor anterioare, se va reflecta în contul 117 „Rezultatul reportat" cu identificarea acestora pe exerciţii financiare, dacă aceasta este posibilă.

4. Determinarea raportului de schimb al acţiunilor sau al părţilor sociale, pentru a acoperi capitalul societăţilor comerciale absorbite.

În cadrul acestei etape se efectuează:

a) determinarea valorii contabile a acţiunilor sau a părţilor sociale ale societăţilor comerciale care fuzionează, prin raportarea aportului net la numărul de acţiuni sau de părţi sociale emise;

Valoarea contabilă a unei acţiuni/părţi sociale se poate obţine şi prin raportarea activului net contabil la numărul de acţiuni/părţi sociale;

b) stabilirea raportului de schimb al acţiunilor sau al părţilor sociale, prin raportarea valorii contabile a unei acţiuni ori părţi sociale a societăţii absorbite la valoarea contabilă a unei acţiuni sau părţi sociale a societăţii absorbante, raport verificat şi aprobat de experţi.

5. Determinarea numărului de acţiuni sau de părţi sociale de emis pentru remunerarea aportului net de fuziune.

a) determinarea numărului de acţiuni sau de părţi sociale ce trebuie emise de societatea comercială care absoarbe, fie prin raportarea capitalului propriu (activului net) al societăţilor comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acţiuni sau părţi sociale a societăţii comerciale absorbante, fie prin înmulţirea numărului de acţiuni ale societăţii comerciale absorbite cu raportul de schimb;

b) majorarea capitalului social la societatea comercială care absoarbe, prin înmulţirea numărului de acţiuni care trebuie emise de societatea comercială care absoarbe, cu valoarea nominală a unei acţiuni sau a unei părţi sociale de la această societate comercială;

c) calcularea primei de fuziune, ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor sau a părţilor sociale şi valoarea nominală a acestora.

Societăţile comerciale care sunt absorbite se dizolvă şi îşi pierd personalitatea juridică, o dată cu înregistrarea în registrul comerţului de încetare a existenţei.

6. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia fuziunii.

Scanned with OKEN Scanner

2.4.1.1.2. Tratamentul fiscal

2.4.1.1.2.1. Tratamentul fiscal al elementelor patrimoniale în cazul fuziunii prin absorbţie, la societatea absorbită.

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital") sunt venituri neimpozabile în conformitate cu prevederile Codului fiscal. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital") sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Societatea absorbită trebuie să transmită societăţii absorbante valoarea fiscală a fiecărui element de activ şi pasiv transferat. Valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile, definite în conformitate cu prevederile Codului fiscal, se determină luând în calcul valoarea utilizată pentru calculul amortizării fiscale fără a folosi datele din contabilitate sau orice reevaluare contabilă a acestor active, aceasta urmând să se amortizeze pe durata normală rămasă.

3. Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă la determinarea profitului impozabil se include în veniturile impozabile ale societăţii absorbite, cu excepţia situaţiei în care societatea absorbantă preia provizionul sau rezerva respectivă. Exemple de rezerve anterior deduse: rezerva legală de 5% din profitul contabil brut până ce aceasta va atinge 20% din capitalul social vărsat; rezervele constituite ca urmare a aplicării facilităţii fiscale privind neimpunerea unei părţi din profitul; impozabil, rezerve din reevaluare.

4. Societatea absorbită are obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenţei la registrul comerţului.

2.4.1.1.2.2. Tratamentul fiscal al elementelor patrimoniale în cazul fuziunii prin absorbţie, la societatea absorbantă.

1. Pierderea fiscală înregistrată de societatea absorbită nu se recuperează de către societatea absorbantă.

2. Societatea absorbantă foloseşte la determinarea profitului impozabil valorile fiscale ale activelor şi pasivelor transmise de către societatea absorbită; societatea absorbantă amortizează din punct de vedere fiscal valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile transferate de la societatea absorbită, aplicând regulile prevăzute de Codul Fiscal, care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită în situaţia în care fuziunea nu ar fi avut loc.

În situaţia în care societatea absorbantă nu cunoaşte valoarea fiscală pe care activele şi pasivele transferate au avut la societatea absorbită, valoarea fiscală a activelor şi pasivelor respective, pentru societatea absorbantă este zero.

3. În cazul în care se preiau de la societatea absorbită rezerve şi/sau provizioane care au fost deductibile la determinarea profitului impozabil acestea urmează regimul stabilit pentru ele.

Scanned with OKEN Scanner

4. În situaţia în care valoarea rezervei legale rezultată în urma operaţiei de fuziune, depăşeşte o cincime din capitalul subscris şi vărsat al societăţii absorbante, diferenţa nu se tratează ca venit impozabil atâta timp cât această rezervă se menţine la valoarea rezultată. Valoarea corespunzătoare diminuării rezervei legale reprezintă venit impozabil, reconstituirea ulterioară a rezervei nefiind deductibilă la determinarea profitului impozabil.

2.4.1.2. Fuziunea prin contopire

Fuziunea prin contopire presupune ca două sau mai multe societăţi comerciale care îşi pierd personalitatea juridică prin dizolvare, îşi unesc elementele lor patrimoniale rezultând o nouă societate comercială, care până la fuziune nu a existat.

Şi în acest caz, raportul de schimb al acţiunilor sau părţilor sociale se poate determina, fie pe baza valorii matematice contabile, fie pe baza aportului net evaluat.

Capitalul social al societăţii nou constituite este egal cu suma aporturilor nete ale societăţilor fuzionare.

2.4.1.2.1. Etapele fuziunii prin contopire

Fuziunea prin contopire presupune parcurgerea următoarelor etape:

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv, întocmirea situaţiilor financiare de fuziune şi determinarea capitalului propriu (activului net);
2. Constituirea noii societăţi comerciale pe baza capitalului propriu (activului net) al societăţilor comerciale care fuzionează şi determinarea numărului de acţiuni sau părţi sociale, prin raportarea capitalului propriu (activul net) la valoarea nominală a unei acţiuni sau a unei părţi sociale;
3. Reflectarea în contabilitatea societăţii comerciale nou-înfiinţate a capitalurilor aportate, a drepturilor şi obligaţiilor societăţilor comerciale care îşi încetează existenţa;
4. Reflectarea în contabilitatea societăţilor comerciale care s-au dizolvat a elementelor de activ şi de pasiv transmise noii societăţi comerciale.

2.4.1.2.2. Tratamentul fiscal

2.4.1.2.2.1. Tratamentul fiscal al elementelor patrimoniale în cazul fuziunii prin contopire, la societăţile care îşi încetează existenţa

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital") sunt venituri neimpozabile în conformitate cu prevederile din Codul fiscal. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 „Cheltuielile privind activele cedate şi alte operaţii de capital") sunt cheltuieli nedeductibile.

Scanned with OKEN Scanner

2. Societatea care se divizează trebuie să stabilească valoarea fiscală a fiecărui element de activ şi pasiv transferat şi să o comunice societăţii care ia fiinţă. Valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile transferate, definite în conformitate cu prevederile Codului fiscal, se determină luând în calcul valoarea utilizată pentru calculul amortizării fiscale fără a folosi datele din contabilitate sau orice reevaluare contabilă a acestor active.

3. Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă la determinarea profitului impozabil se include în veniturile impozabile ale societăţilor care îşi încetează existenţa, cu excepţia situaţiei în care societatea care ia fiinţă preia provizionul sau rezerva respectivă.

4. Societăţile care îşi încetează existenţa au obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit, cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenţei la Registrul Comerţului.

2.4.1.2.2.2. Tratamentul fiscal al elementelor patrimoniale în cazul fuziunii prin contopire, la societatea care se înfiinţează.

1. Pierderea fiscală înregistrată de societăţile care îşi încetează existenţa nu se recuperează de către societatea care ia fiinţă.

2. Societatea care ia fiinţă foloseşte la determinarea profitului impozabil valorile fiscale ale activelor şi pasivelor transmise de către societăţile care îşi încetează existenţa. Societatea care ia fiinţă amortizează din punct de vedere fiscală a mijloacelor fixe amortizabile transferate de la societăţile care îşi încetează existenţa, aplicând regulile din Codul fiscal care s-ar fi aplicat de către societăţile care îşi încetează existenţa în situaţia în care fuziunea nu ar fi avut loc.

În situaţia în care societatea care ia fiinţă nu recunoaşte valoarea fiscală pe care activele şi pasivele transferate au avut la societăţile care îşi încetează existenţa, valoarea fiscală a activelor şi pasivelor respective, pentru societatea care ia fiinţă, este zero.

3. În cazul în care se preiau de la societăţile care îşi încetează existenţa rezerve şi/sau provizioane care au fost deductibile la determinarea profitului impozabil acestea urmează regimul stabilit pentru aceasta potrivit Codului fiscal.

4. În situaţia în care valoarea rezervei legale rezultată în urma operaţiei de fuziune, depăşeşte o cincime din capitalul subscris şi vărsat al societăţii care ia fiinţă, diferenţa nu se tratează ca venit impozabil atâta timp cât această rezervă se menţine la valoarea rezultată. Valoarea corespunzătoare diminuării rezervei legale reprezintă venituri impozabile, reconstituirea ulterioară a rezervei nefiind deductibilă la determinarea profitului impozabil.

5. Valoarea fiscală a titlurilor de participare primite de persoanele care contribuie cu active este egală cu valoarea fiscală a activelor aduse drept contribuţie de către persoanele respective şi se înregistrează în Registrul fiscal.

Scanned with OKEN Scanner

2.4.2. Divizarea întreprinderilor

Operaţiunea de divizare se realizează de regulă de către grupuri industriale şi financiare şi are ca rezultat:

- fie explozia grupului în unităţi mai mici;
- fie desprinderea unei singure unităţi (activităţi) din grup;
- fie explozia grupului şi reunirea societăţilor pe departamente sau unităţi distincte.

Societatea care efectuează operaţiunea se numeşte societate divizată, iar la baza operaţiunii se află proiectul sau contractul de divizare.

În raport de societăţile care primesc elementele transmise de societatea care se divizează, divizarea se poate realiza în trei variante:

1. Divizarea propriu-zisă, prin care se dizolvă societatea divizată şi se creează noi societăţi comerciale;
2. Divizare-absorţie prin care se transmit elementele patrimoniale ale societăţilor divizate la societăţile comerciale deja existente, cu dizolvarea societăţilor divizate.
3. Divizare – parţială prin care se transmit o parte din elementele patrimoniale la societăţile deja existente sau societăţile nou înfiinţate fără dizolvarea societăţilor divizate.

Din punct de vedere juridic sunt aplicabile normele care reglementează fuziunea societăţilor comerciale.

2.4.2.1. Etapele divizării

Cu ocazia divizării societăţilor comerciale, se fac următoarele operaţiuni:

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv, înregistrarea rezultatelor inventarierii şi ale evaluării;
2. a) întocmirea situaţiilor financiare înainte de divizare de către societăţile comerciale care urmează să se divizeze şi care aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001, cu modificările şi completările ulterioare;

b) întocmirea situaţiilor financiare înainte de divizare de către societăţile comerciale care urmează să se divizeze ţi care aplică Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 306/2002;

3. Împărţirea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţii comerciale care se divizează, care se transmit societăţilor beneficiare pe baza protocolului de predare-primire;
4. Stabilirea realităţii creanţelor, obligaţiilor, provizioanelor şi a altor elemente de activ şi de pasiv;

Scanned with OKEN Scanner

5. Calcularea primei de divizare, ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor sau părţilor sociale şi valoarea nominală a acestora;

6. Reflectarea în contabilitatea societăţilor comerciale beneficiare a elementelor de activ şi de pasiv primite de la societatea comercială care s-a divizat;

7. Reflectarea în contabilitatea societăţii comerciale care s-a divizat a transmiterii elementelor de activ şi de pasiv ca urmare a divizării;

Societăţile comerciale care au aplicat Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, iar în urma divizării nu mai îndeplinesc criteriile de mărime stabilite prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001 au obligaţia să continue aplicarea acestor reglementări pentru asigurarea comparabilităţii situaţiilor financiare.

2.4.2.2. Tratamentul fiscal

2.4.2.2.1. Tratamentul fiscal al elementelor patrimoniale în cazul divizării, la societatea care se dizolvă

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital") sunt venituri neimpozabile în conformitate cu prevederile din Codul fiscal. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 „Cheltuielile privind activele cedate şi alte operaţii de capital") sunt cheltuieli nedeductibile;

2. Societatea care se divizează trebuie să stabilească valoarea fiscală a fiecărui element de activ şi pasiv transferat şi să o comunice societăţii care ia fiinţă. Valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile transferate, definite în conformitate cu prevederile Codului fiscal, se determină luând în calcul valoarea utilizată pentru calculul amortizării fiscale, fără a folosi datele din contabilitate sau orice reevaluare contabilă a acestor active;

3. Reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă la determinarea profitului impozabil, se include în veniturile impozabile ale societăţilor care îşi încetează existenţa, cu excepţia situaţiei în care societatea care ia fiinţă preia provizionul sau rezerva respectivă;

4. Societăţile care îşi încetează existenţa au obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit, cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenţei la Registrul Comerţului;

Atunci când debitorul nu face plata obligaţiilor fiscale, sunt obligaţi la plata acestora, dobândind calitatea de debitori, cei care preiau, în tot sau în parte, drepturile şi obligaţiile debitorului persoană juridică, supus divizării, fuziunii ori reorganizării judiciare. În cazul în care debitorul persoană juridică, supus divizării, fuziunii ori reorganizării judiciare. În cazul în care debitorul persoană juridică este supus divizării, fuziunii ori reorganizării judiciare, la plata obligaţiilor fiscale sunt obligate, conform răspunderii proporţionale: persoana juridică care preia

Scanned with OKEN Scanner

patrimoniul prin absorbţia debitorului; persoana juridică care se înfiinţează ca urmare a fuziunii debitorului cu altă persoană juridică; persoanele juridice care se înfiinţează ca urmare a fuziunii debitorului cu altă persoană juridică; persoanele juridice care se înfiinţează ca urmare a divizării totale a debitorului sau care preiau patrimoniul ca urmare a acesteia; debitorul, persoanele juridice înfiinţate ori care îşi sporesc patrimoniul ca urmare a divizării parţiale a debitorului.

2.4.2.2.2. Tratamentul fiscal al elementelor patrimoniale în cazul divizării la societăţile care preiau activele şi pasivele

1. Pierderea fiscală înregistrată de societatea care se divizează nu se recuperează de către societăţile care preiau activele şi pasivele transferate;

2. Societăţile care preiau activele şi pasivele transferate folosesc la determinarea profitului impozabil valorile fiscale ale activelor şi pasivelor transmise de către societatea care se divizează. Societăţile amortizează din punct de vedere fiscal valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile transferate de la societatea care se divizează, aplicând regulile prevăzute din Codul Fiscal care s-ar fi aplicat de către societatea care se divizează în situaţia în care divizarea nu ar fi avut loc. În situaţia în care societăţile nu cunosc valoarea fiscală pe care activele şi pasivele transferate au avut-o la societatea care se divizează, valoarea fiscală a activelor şi pasivelor respective, pentru societăţile care preiau activele şi pasivele este zero;

3. În cazul în care se preiau de la societatea care se divizează rezerve şi /sau provizioane care au fost deductibile la determinarea profitului impozabil, acestea urmează regimul stabilit pentru acestea din Codul Fiscal;

4. În situaţia în care valoarea rezervei legale rezultă în urma operaţiei de divizare, depăşeşte o cincime din capitalul subscris şi vărsat al societăţilor care preiau activele şi pasivele în urma unei operaţiuni de divizare, diferenţa nu se tratează ca venit impozabil atâta timp cât această rezervă se menţine la valoarea rezultată;

2.4.3. Aportul parţial de active

Dacă operaţia de fuziune şi divizare are ca efect dizolvarea societăţilor absorbite, aportul parţial de active nu duce în nici una dintre situaţii la dizolvarea societăţii aportoare.

Etapele privind fuziunea şi divizarea societăţilor comerciale trebuie să fie respectate şi în cazul aportului parţial de active atât la societatea beneficiară a aportului de active.

Implicaţiile fiscale asupra societăţilor aportoare şi beneficiare de active sunt aceleaşi ca şi în cazul operaţiilor de fuziune şi divizare.

Aportul parţial de active este diferit, ca operaţia prin care o societate comercială nouă sau existentă numită societate aportoare, face aport o parte din activele sale fixe sau circulante la una sau mai multe societăţi comerciale, noi sau existente, numite beneficiare, care dau în schimbul aporturilor primite titluri proprii (acţiuni sau părţi sociale).

Scanned with OKEN Scanner

2.5. Dizolvarea şi lichidarea întreprinderilor

Dizolvarea societăţilor comerciale este o operaţiune care, asemănător constituirii intervine în activitatea unei societăţi comerciale o singură dată şi marchează sfârşitul existenţei acesteia.

Situaţiile generale comune, în care poate interveni operaţiunea de dizolvare a societăţilor comerciale sunt:

- statutul sau contractul de societate prin care se fixează o durată maximă pentru activitatea unei societăţi comerciale;
- imposibilitatea realizării obiectului de activitate;
- hotărârea Adunării Generale a Asociaţilor sau Acţionarilor;
- reducerea capitalului social sub minimul legal, dacă asociaţii sau acţionarii nu au decis completarea acestuia;
- decizia judecătorească.

În funcţie de forma de societate, sunt o serie de situaţii particulare de dizolvare a societăţilor comerciale, prevăzute în legislaţia societăţilor comerciale.

Dizolvarea societăţilor comerciale atât din punct de vedere juridic, cât şi contabil, se determină în două etape şi anume:

- lichidarea societăţii comerciale;
- partajul bunurilor între asociaţi sau acţionari.

Pentru a asigura protecţia asociaţilor şi informarea terţilor, societatea comercială dizolvată, este obligată să-şi numească un lichidator care să întocmească actele contabile şi celelalte formalităţi ale lichidării şi partajului.

Lichidatorul este numit de asociaţi sau de tribunal, şi trebuie să fie expert contabil.

Din punct de vedere juridic, dizolvarea societăţilor comerciale este reglementată de Legea nr.31/1990, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Operaţiunile de lichidare a societăţilor comerciale sunt reglementate de legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, şi de legea nr.64/1995 privind procedura reorganizării judiciare şi a falimentului, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

La dizolvarea şi lichidarea societăţilor comerciale cu capital de stat se vor avea în vedere şi precizările elaborate de Autoritatea pentru Valorificarea Activelor Statului.

Încetarea existenţei societăţilor comerciale ca persoane juridice presupune parcurgerea a două etape: dizolvarea şi lichidarea.

Scanned with OKEN Scanner

2.5.1. Operaţiunile care se efectuează în situaţia dizolvării societăţilor comerciale.

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care urmează să se lichideze, potrivit Legii contabilităţii nr.82/1991, republicată, normelor şi reglementărilor contabile, înregistrarea rezultatelor inventarierii şi ale evaluării, efectuate cu această ocazie;

2. a) Întocmirea situaţiilor financiare de către societăţile comerciale care urmează să se lichideze şi care aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, aprobate prin ordinul ministrului finanţelor publice nr.94/2001, cu modificările şi completările ulterioare, utilizând formatul prevăzut la cap. III din reglementările respective;

b) Întocmirea situaţiilor financiare de către societăţile comerciale care urmează să se lichideze şi care aplică Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr.306/2002, respectând formatul prevăzut la cap. IV din reglementările respective;

3. Stabilirea de către adunarea generală a acţionarilor sau a asociaţilor a operaţiunilor care urmează să fie efectuate de către lichidator în numele societăţii comerciale;

4. Valorificarea elementelor de activ (vânzarea imobilizărilor şi a stocurilor, încasarea creanţelor, a investiţiilor financiare pe termen scurt etc.);

5. Achitarea datoriilor societăţii comerciale către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, precum şi a celorlalte obligaţii sociale către alte fonduri, salariaţi şi alţi terţi;

6. Stabilirea rezultatului lichidării (profit sau pierdere);

7. Calcularea, reţinerea şi virarea impozitului pe profit/venit şi a impozitului pe dividende în urma acţiunii de dizolvare/lichidare;

8. Întocmirea bilanţului de partaj, în conformitate cu formatele prevăzute la pct.2;

9. Efectuarea partajului capitalului propriu (activului net) al societăţii comerciale, rezultat din lichidarea societăţii comerciale, în funcţie de:

a) prevederile statului şi/sau ale contractului de societate;

b) hotărârea adunării generale a acţionarilor/asociaţilor, consemnată în registrul şedinţelor adunării generale;

c) cota de participare la capitalul social.

Partajul constă în împărţirea capitalului propriu (activul net), rezultat din lichidare, între acţionarii sau asociaţii societăţii comerciale.

Societăţile comerciale pe acţiuni, care intră sub incidenţa Legii nr. 314/2001 pentru reglementarea situaţiei unor societăţi comerciale, cu modificările şi completările ulterioare, au obligativitatea numirii lichidatorilor în conformitate cu prevederile din Legea nr. 31/1990, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

2.5.2. Operaţiunile care se efectuează în cazul în care societatea comercială intră în faliment

Aceste operaţiuni, care se efectuează în conformitate cu legea nr. 65/1995 privind procedura reorganizării judiciare şi a falimentului, republicată, cu modificările ulterioare, sunt:

1. Sigilarea şi conservarea bunurilor care fac parte din averea societăţii comerciale;
2. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţii comerciale, potrivit Legii contabilităţii nr. 82/1991, republicată, normelor şi reglementărilor contabile, înregistrarea rezultatelor inventarierii şi ale evaluării efectuate cu această ocazie. Lichidatorul va angaja în numele debitorului un evaluator care va evalua bunurile din averea debitorului în conformitate cu standardele internaţionale de evaluare, potrivit art.100 alin.(3) din Legea nr. 64/1995 modificată şi completată prin Legea nr. 149/2004;
3. a) Întocmirea situaţiilor financiare de către societăţile comerciale care urmează să se lichideze şi care aplică Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001, cu modificările şi completările ulterioare, utilizând formatul prevăzut la cap.III din reglementările respective, mai puţin notele explicative;

b) Întocmirea situaţiilor financiare de către societăţile comerciale care urmează să se lichideze şi care aplică Reglementările contabile simplificate, armonizate cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 306/2002, respectând formatul prevăzut la cap.IV din reglementările respective, mai puţin notele explicative;

4. Vânzarea bunurilor perisabile sau supuse deprecierii iminente;
5. Vânzarea bunurilor importate din averea debitorului (terenuri, fabrici, instalaţii) cât mai avantajos şi cât mai repede, cu acordul prealabil al creditorilor;
6. Depunerea la bancă, în contul debitorului, a sumelor realizate din vânzarea bunurilor;
7. Stabilirea, potrivit legii, a maselor pasive;
8. Distribuirea sumelor realizate din lichidare, potrivit planului de distribuire între creditori, în ordinea prevăzută de lege;
9. Întocmirea şi aprobarea raportului final;
10. Întocmirea situaţiilor financiare finale.

Dacă lichidarea se prelungeşte peste durata unui exerciţiu financiar, lichidatorii sunt obligaţi să întocmească situaţiile financiare anuale ale societăţilor comerciale care îşi încetează activitatea, în conformitate cu prevederile art. din Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată şi prevederile Legii nr. 31/1990, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

2.6. Retragerea sau excluderea unor asociaţi din cadrul societăţilor comerciale

Din punct de vedere juridic, retragerea sau excluderea unor asociaţi din cadrul societăţilor comerciale este reglementată de Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Operaţiunile care se efectuează cu ocazia retragerii sau excluderii unor asociaţi sunt:

1. Evaluarea elementelor de activ şi de pasiv prin folosirea ori de câte ori este posibil a cel puţin două metode de evaluare recunoscute de standardele internaţionale de evaluare. Nefolosirea unor metode recunoscute trebuie fundamentată, potrivit prevederilor din Legea nr. 31/1990, modificată prin legea nr. 161/2003;
2. Determinarea capitalului propriu (activului net) pe baza bilanţului sau pe baza balanţei de verificare;
3. Efectuarea partajului capitalului propriu (activului net) al societăţii comerciale, în vederea stabilirii părţii ce se cuvine asociaţilor care se retrag, potrivit dispoziţiilor legale în vigoare, în funcţie de:
   a) prevederile statutului sau ale contractului de societate;
   b) hotărârea adunării generale a asociaţilor, consemnată în registrul şedinţelor adunării generale;
   c) cota de participare la capitalul social, după caz.

În conformitate cu prevederile din legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, se achită asociatului exclus suma de bani care reprezintă partea proporţională din capitalul propriu (activul net)/patrimoniul social.

2.7. Aspecte cu caracter general privind reorganizarea societăţilor comerciale

Situaţiile financiare întocmite cu ocazia fuziunii, divizării sau încetării activităţii societăţilor comerciale care aplică reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 94/2001, sunt supuse auditului financiar, care se efectuează de către auditori financiari, persoane fizice sau juridice autorizate, potrivit legii.

În situaţia când societatea care a preluat afacerea continuă activitatea comercială a întreprinderii care şi-a cedat bunurile, la operaţiunile de fuziune sau

Scanned with OKEN Scanner

divizare se poate folosi metoda valorii nete contabile care presupune preluarea tuturor elementelor bilanţiere.

Societăţile comerciale absorbante sau absorbite care deţin titluri de participare la societăţile comerciale absorbite sau absorbante vor anula titlurile respective, la valoarea contabilă, prin diminuarea altor rezerve, a primei de fuziune sau a capitalului social, cuantumuri care vor fi aprobate de adunarea generală a acţionarilor.

La data întocmirii bilanţului de fuziune, divizare sau încetare a activităţii, diferenţele de curs valutar dintre cursul de schimb de la această dată şi cursul de schimb de la data înregistrării în contabilitate, rezultate din evaluarea disponibilităţilor în valută şi a altor valori de trezorerie, cum sunt titlurile de stat în valută, acreditive şi depozite pe termen scurt în valută etc., se înregistrează în conturile de venituri şi cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

Creanţele şi datoriile în valută se evaluează pe baza cursului de schimb în vigoare la data întocmirii bilanţului de fuziune, divizare sau încetare a activităţii. Diferenţele de curs valutar, favorabile sau nefavorabile, între cursul de la data înregistrării creanţelor sau datoriilor în valută ori faţă de cursul la care au fost raportate în situaţiile financiare anterioare şi cursul de schimb de la data întocmirii bilanţului se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferenţe de curs valutar, după caz.

Operaţiunile care au loc după data întocmirii bilanţului de fuziune sau divizare, se efectuează numai cu aprobarea acestora de către societatea absorbantă sau de către societăţile care primesc prin divizare elementele de activ şi de pasiv. Activităţile respective vor fi evidenţiate în contabilitatea societăţii absorbite sau care se divizează şi vor fi avute în vedere la întocmirea documentelor privind protocolul de predare primire şi balanţa de verificare.

Înregistrarea preluării elementelor de activ şi de pasiv ale societăţii absorbite de către societatea absorbantă se face înainte de radierea societăţii absorbite de la Oficiul registrului comerţului.

Societăţile comerciale absorbante şi cele rezultate în urma divizării, care intră sub incidenţa Reglementărilor contabile armonizate cu Direcţia a IV-a Comunităţilor Economice Europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate, au obligaţia să aplice aceste reglementări.

Societăţile comerciale care furnizează ori care se divizează şi care au înregistrat pierdere contabilă vor stipula în documentele de fuziune sau divizare încheiate între părţi modalităţile de acoperire a pierderii.

În situaţia în care societatea comercială care se lichidează are pierdere contabilă care nu poate fi acoperită cu ocazia lichidării, modalitatea de acoperire a acesteia va fi cea prevăzută în hotărârea judecătorească definitivă şi irevocabilă, în vederea întocmirii situaţiilor financiare finale.

Societăţilor comerciale care îşi încetează existenţa prin fuziune sau divizare şi care au activ net (capitaluri proprii) negative, li se preiau elementele de activ şi de

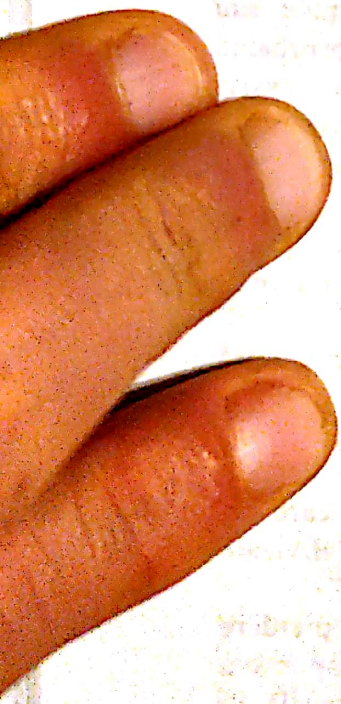
Scanned with OKEN Scanner

pasiv fără emisiune de acţiuni, iar societăţile comerciale care se lichidează şi se găsesc în aceeaşi situaţie li se aplică prevederile legale.

Societăţile comerciale care se află în lichidare vor depune în mod obligatoriu declaraţiile (de impozit, asigurări de sănătate, fond de şomaj etc.), precum şi decontul de TVA, la termenele stabilite de reglementările legale. Acestea se semnează de lichidator.

Potrivit prevederilor din Legea nr. 31/1990, republicată cu modificările şi completările ulterioare, lichidatorii îşi îndeplinesc mandatul sub controlul cenzorilor, la societăţile care au obligativitatea existenţei acestora.

În perioada lichidării societăţii comerciale, cenzorii vor verifica toate operaţiunile prevăzute în normele privind lichidarea societăţilor comerciale.



Scanned with OKEN Scanner

Capitolul III

Contabilitatea fuziunii societăţilor comerciale

3.1. Contabilitatea fuziunii societăţilor comerciale utilizând metoda rezultatului, respectiv evaluarea globală a societăţilor

3.1.1. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie

Operaţiunea de fuziune-absorbţie se realizează în mai multe variante, după cum sunt legăturile de participaţie dintre societăţile fuzionare.

Variantele posibile în cazul fuziunii prin contopire sunt:

1. Societăţile fuzionare nu sunt legate prin participaţii;
2. Societatea absorbantă deţine titlurile de participare la societatea (societăţile) absorbite;
3. Societatea absorbită deţine titlurile la societatea absorbantă;
4. Societăţile fuzionare deţin participaţii reciproce.

Operaţiunea de fuziune-contopire în oricare din variantele menţionate, determină pentru societatea absorbantă următoarele modificări patrimoniale:

a)creşterea aporturilor în natură formate din bunurile de activ şi pasiv ale societăţilor absorbite;

b)valoarea acţiunilor noi emise de societatea absorbantă pentru remunerarea aporturilor acţionarilor societăţilor absorbite, are în general o valoare superioară valorii nominale a acţiunilor proprii, astfel că excedentul dintre preţul de emisiune al acţiunii noi şi valoarea nominală se constituie ca primă de aport sau de fuziune;

c)societatea absorbantă va emite titluri sub formă de acţiuni sau părţi sociale, pentru remunerarea aporturilor noilor asociaţi;

d)paritatea de schimb se determină pe baza datelor din rapoartele de evaluare în etapa de pregătire a absorbţiei şi urmăreşte păstrarea echităţii între acţionari.

3.1.1.1. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie la cazul general

3.1.1.1.1. Înregistrări în contabilitate

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care fuzionează (Societatea „P" absorbantă şi Societatea „R" – absorbită).

Scanned with OKEN Scanner

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societăţii „P", pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizaţi, înregistrează un plus de 937.500 lei (valoarea justă este de 2.550.000 lei faţă de valoarea contabilă netă de 1.612.000 lei).

Regularizarea diferenţelor din reevaluare la societatea „P", în lei:

212 = 105 937.500 lei.

Rezultatele evaluării societăţii „R" sunt reflectate la venituri.

2. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţurilor celor două societăţi comerciale care fuzionează, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanţul Societăţii „P"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212-2812) (3.427.500 – 877.500	02	2.550.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 02)	04	2.550.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371)	05	300.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (660.000 – 22.500)	06	637.500
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	75.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.012.500
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.404)	11	1.162.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-150.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	2.400.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	600.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) - (600.000 acţiuni x 1 leu/acţiune)	21	600.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	937.500
IV. REZERVE (CT.106)	26	862.500
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	2.400.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	2.400.000

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul societății „R"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212-2812) (637.500 – 292.500)	02	345.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	345.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301)	05	247.500
II CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (562.500-82.500)	06	480.000
IV CASA ȘI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	15.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	742.500
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.419)	11	367.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	375.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	720.000
J.CAPITAL ȘI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	375.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) - 375.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	21	375.000
IV. REZERVE (ct.1061 + 1068) (45.000 + 300.000)	26	345.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	720.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	720.000

3. Evaluarea globală a societăților:

Valoarea globală a societății „R" rezultată în urma evaluării înregistrează o creștere de 405.000 lei față de activul net contabil.

La societatea „P":

Activul net contabil rezultat în urma evaluării este de 2.400.000 lei (3.562.500 lei – 1.162.500 lei)

Aportul net adus în fuziune este egal cu activul net contabil.

La societatea „R":

Activul net contabil rezultat în urma evaluării este de 720.000 lei (1.087.500 lei – 367.500 lei), iar aportul net este de 1.125.000 lei (720.000 lei – 405.000 lei).

Scanned with OKEN Scanner

1. Determinarea raportului de schimb al acţiunilor, pentru a acoperi aportul societăţii absorbite:

- Stabilirea valorii contabile a acţiunilor societăţilor „P" şi „R":

Societatea „P"
2.400.000 lei : 600.000 acţiuni = 4 lei / acţiune

Societatea „R"
1.125.000 lei: 375.000 acţiuni = 3 lei / acţiune

- Stabilirea raportului de schimb al acţiunilor, prin raportarea valorii contabile a unei acţiuni a societăţii absorbite la valoarea contabilă a unei acţiuni a societăţii absorbante:

3 lei : 4 lei = 3 / 4 , adică se schimbă 4 acţiuni ale societăţii „R" pentru 3 acţiuni ale societăţii „P".

2. Determinarea numărului de acţiuni de emis de Societatea „P", fie prin raportarea aportului net al societăţilor comerciale absorbite, la valoarea contabilă a unei acţiuni a societăţii comerciale absorbante, fie prin înmulţirea numărului de acţiuni ale societăţii absorbite cu raportul de schimb:

- valoarea aportului net al societăţii „R" este de 1.125.000 le
- valoarea contabilă a unei acţiuni la societatea „P" este de 4 lei

1.125.000 lei : 4 lei = 282000 acţiuni (cifra exactă 281.250)
sau
375.000 acţiuni x 3/4 (raportul de schimb) = 282.000 acţiuni (cifra exactă 281.250)

- Determinarea creşterii capitalului social la societatea „P" prin înmulţirea numărului de acţiuni care trebuie emise de societatea „P" cu valoarea nominală a unei acţiuni de la această societate comercială:

282.000 acţiuni x 1 leu/acţiune (valoarea nominală a acţiunii) = 282.000 lei capital social

- Calcularea primei de fuziune, ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor şi valoarea nominală a acestora:

1.125.000 lei – 282.000 lei = 843.000 lei
sau,

- Calcularea primei de fuziune, ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor, valoarea nominală a acestora şi valoarea rezervelor:

1.125.000 lei – 282.000 lei – 345.000 lei = 498.000 lei primă de fuziune.

Acţionarii societăţii „R" vor primi, ca urmare a fuziunii, 282.000 de acţiuni la valoarea nominală a unei acţiuni de 1 leu.

Scanned with OKEN Scanner

6. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia fuziunii.

Contabilitatea fuziunii la societatea „R" – absorbită

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidenţierea valorii activului transferat reprezentând totalul activelor identificate în bilanţ plus creşterea de valoare rezultată la evaluarea globală:

461 = 7583			1.492.500 lei

b) scăderea din evidenţă a elementelor de activ transferate:

6583 = %1.087.500

6583	=	%	1.087.500 lei
		212	345.000 lei
		301	247.500 lei
		411	480.000 lei
		5121	15.000 lei

c) închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:

121	=	6583	1.087.500 lei
7583	=	121	1.492.500 lei

d) transmiterea elementelor de pasiv:

419	=	461	367.500 lei
%	=	456	1.125.000 lei
1012			375.000 lei
1061			45.000 lei
1068			300.000 lei
121			405.000 lei

e) regularizarea conturilor 456 şi 461:

456	=	461	1.125.000 lei

Contabilitatea fuziunii la societatea „P" – absorbantă

Înregistrări contabile în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social şi a primei de fuziune:

456	=	%	1.125.000 lei
		1012	282.000 lei
		1042	843.000 lei

b) preluarea elementelor de activ de la societatea „R":

% = 456	1.492.500 lei	sau	% = 456	1.575.000 lei
207	405.000 lei		207	405.000 lei
212	345.000 lei		212	345.000 lei
301	247.500 lei		301	247.500 lei
411	480.000 lei		411	562.500 lei
5121	15.000 lei		5121	15.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Diferenţa de 82.500 lei din contul 411 dintre cele două articole contabile o reprezintă provizionul reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

c) preluarea elementelor de pasiv de la societatea „R"

456 = 419	367.500 lei	sau	456 = %	450.000 lei
			419	367.500 lei
			491	82.500 lei

d) după înregistrarea fuziunii la registrul comerţului se efectuează înregistrarea contabilă pentru rezervele care au fost deduse fiscal şi se doreşte menţinerea lor în contabilitatea societăţii absorbante

1042/analitic distinct, rezerva legală	= 1061	45.000 lei
1042/analitic distinct, alte rezerve	= 1068	300.000 lei

În cazul în care prima de fuziune nu acoperă rezerva legală şi rezerva reprezentând facilităţi, transferul se va face în limita primei de fuziune, iar diferenţa până la nivelul rezervei respective se impozitează.

7. Întocmirea bilanţului de fuziune

Bilanţul întocmit de societatea „P" după fuziunea cu societatea „R" se prezintă astfel:

Bilanţul societăţii „P"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I.IMOBILIZARI NECORPORALE (ct.207)		405.000
II.IMOBILIZARI CORPORALE (ct.212-2812)	02	2.895.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL(rd.01 la 03)	04	3.300.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I.STOCURI (ct.301+371-397) (247.500 + 330.000-30.000)	05	547.500
II.CREANŢE(Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct.411-491) (660.000+562.500-22.500-82.500)	06	1.117.500
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI(ct.5121)	08	90.000
ACTIVE CIRCULANTE- TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.755.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.404+419) (1.162.500 + 367.500)	11	1.530.000

Scanned with OKEN Scanner

E.ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	225.000
F.TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	3.525.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	882.500
- capital subscris vărsat (ct.1012) (882.000 acţiuni x 1 leu /acţiune)	21	882.500
II.PRIME DE CAPITAL (ct.1042)	23	843.000
III REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	937.500
IV. REZERVE (ct.106)	26	862.500
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28 +29-30-31)	32	3.525.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	3.525.000

3.1.1.1.2. Implicaţii fiscale

A. La societatea absorbita R

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 „Venituri din cedarea activelor şi altor operaţii de capital") în sumă de 1.492.500 lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital") în sumă de 1.087.500 lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situaţia imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea R deţine o clădire, valoare de intrare 637.500 lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, este în sumă de 337.500 mii lei; valoarea fiscală a clădirii este 300.000 lei (prin diferenţă). Societatea R comunică societăţii P valoarea fiscală a clădirii.

3. Având în vedere faptul că rezervele care au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil (rezerva legală – contul 1061 şi rezervele din alte facilităţi fiscale – contul 1068) au fost preluate în aceleaşi conturi la societatea absorbantă (P), acestea nu se supun impunerii la societatea R. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se va impune cu cota de impozit pe profit (societatea R datorând un impozit de 25% 82.500 lei = 20.625 lei) în cazul în care acest provizion nu este preluat în contul identic al societăţii absorbante (P).

4. Societatea R are obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenţei la registrul comerţului.

B. La societatea absorbantă P

1. Societatea „P" va amortiza din punct de vedere fiscal clădirea primită folosind prevederile din Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită în situaţia în care fuziunea nu ar fi avut loc. Prin urmare, va amortiza valoarea de 300.000 lei pe perioada normală de funcţionare rămasă prin metoda de amortizare utilizată de societatea „R".

Scanned with OKEN Scanner

2. Rezervele preluate de la societatea „R" (care au fost deductibile), precum şi provizionul, în cazul în care se preia, urmează regimul stabilit prin Codul fiscal.

3. Fondul comercial de 405.000 lei nu se amortizează din punct de vedere fiscal.

4. Diferenţele din reevaluarea imobilizărilor corporale de 937.500 lei rezultate ca urmare a fuziunii, nu sunt luate în calcul la determinarea deducerilor de amortizare.

3.1.1.2. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie la societăţile comerciale care au capitaluri proprii negative

3.1.1.2.1. Înregistrări în contabilitate

Societatea absorbantă are capitaluri proprii pozitive, iar societatea absorbită are capitaluri proprii negative.

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care fuzionează (societatea „V" – absorbantă şi societatea „W" – absorbită).

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societăţii „V", pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizaţi, înregistrează un plus de 22.500 lei (valoarea justă este de 1.635.000 lei faţă de valoarea contabilă netă de 1.612.500 lei).

Regularizarea diferenţelor din reevaluare la societatea „V", în lei:

212 = 105 22.500 lei

Rezultatele evaluării societăţii „W" sunt reflectate la venituri, aşa cum este prezentat la pct. 5.

2. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţurilor celor două societăţi comerciale care fuzionează, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanţul societăţii „V"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II.IMOBILIZARI NECORPORALE (ct.212-2812) (2.512.500 – 877.500)	02	1.635.000
ACTIVE IMOBILIZATE- TOTAL (rd.01 la 03	04	1.635.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I.STOCURI (ct.371)	05	300.000
II.CREANŢE(Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct.411-491) (660.000 – 22.500)	06	637.500

Scanned with OKEN Scanner

IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI(ct.5121)	08	75.000
ACTIVE CIRCULANTE- TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.012.500
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.404)	11	1.162.500
E.ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-150.000
F.TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.485.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	600.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (600.000 acţiuni x 1 leu/acţiune)	21	600.000
III REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	22.500
IV. REZERVE (ct.106)	26	862.500
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28 +29-30-31)	32	1.485.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.485.000

Bilanţul societăţii „W"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II.IMOBILIZARI NECORPORALE (ct.212-2812) (876.000 – 396.000)	02	480.000
ACTIVE IMOBILIZATE- TOTAL (Rd.01 la 03	04	480.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I.STOCURI (ct.371- 378) (456.000-24.000)	05	432.000
II.CREANŢE(Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct.411-491) (1.146.000 – 150.000)	06	996.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI(ct.5121)	08	12.000
ACTIVE CIRCULANTE- TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.440.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.404)	11	2.004.000
E.ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-564.000
F.TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	-84.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		

Scanned with OKEN Scanner

I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	480.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) - (480.000 acţiuni x 1 leu /acţiune)	21	480.000
IV. REZERVE (ct.1068)	26	336.000
VI. Rezultatul exerciţiului financiar (ct.121)Sold D	30	900.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28 +29-30-31)	32	-84.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	-84.000

3. Evaluarea globală a societăţilor:

Valoarea globală a societăţii „W" rezultată în urma evaluării înregistrează o creştere de 39.000 lei faţă de activul net contabil.

Societatea „V"

Activul net contabil = 2.647.500 lei – 1.162.500 lei = 1.485.000 lei

Aportul net = Activul net contabil

Societatea „W"

Activul net contabil = 1.920.000 lei - 2.004.000 lei = - 84.000 lei

Aport net = - 84.000 lei + 39.000 lei = - 45.000 lei

4. Determinarea raportului de schimb al acţiunilor, pentru a acoperi aportul societăţii absorbite:

În cazul de mai sus, societatea absorbantă „V", preia elementele de activ şi pasiv ale societăţii absorbite „W" fără emisiune de acţiuni, aceasta având după evaluare un aport net negativ în valoare de 45.000 lei.

5. Evidenţierea în contabilitate a societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia fuziunii

Contabilitatea fuziunii la societatea „W" – absorbită

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidenţierea valorii activului transferat:

461 = 7583		1.959.000 lei

b) scăderea din evidenţă a elementelor de activ transferate:

6584 =	%	1.920.000 lei
	212	480.000 lei
	371	432.000 lei
	411	996.000 lei
	5121	12.000 lei

c) închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:

121 =	6583	1.920.000 lei
7582 =	121	1.959.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

d) transmiterea elementelor de pasiv:

404	=	461	2.004.000 lei
%	=	456	855.000 lei
1012			480.000 lei
1068			336.000 lei
121			39.000 lei
456	=	121	900.000 lei

e) regularizarea conturilor 456 şi 461:

461 = 456	45.000 lei

Contabilitatea fuziunii la societatea „V" – absorbantă

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea aportului net:

117 = 456	45.000 lei	(diferența între 2.004.000 lei şi 1.959.000 lei)

b) preluarea elementelor de activ de la societatea „W":

%= 456	1.959.000 lei	sau	% = 456	2.109.000 lei
207	39.000 lei		207	39.000 lei
212	480.000 lei		212	480.000 lei
371	432.000 lei		371	432.000 lei
411	996.000 lei		411	1.146.000 lei
5121	12.000 lei		5121	12.000 lei

Diferența de 150.000 lei între cele două articole contabile o reprezintă provizionul de depreciere reflectat în contul 491 care la constituire a fost deductibil fiscal.

c) preluarea elementelor de pasiv de la societatea „W"

456 = 404	2.004.000 lei	sau	456 = %	2.154.000 lei
			404	2.004.000 lei
			491	150.000 lei

6. Întocmirea bilanțului de fuziune

După primirea protocolului de fuziune şi a balanței de verificare, societatea „V" va întocmi bilanțul contabil, în urma încheierii operațiunii de fuziune.

Bilanțul societății „V"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I.IMOBILIZARI NECORPORALE (CT.207)	01	39.000

Scanned with OKEN Scanner

II.IMOBILIZARI CORPORALE (ct.212-2812) (2.512.500 + 480.000 – 877.500)	02	2.115.000
ACTIVE IMOBILIZATE- TOTAL (rd.01 la 03)	04	2.154.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I.STOCURI (ct.371) (300.000 + 432.000)	05	732.000
II.CREANŢE(Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct.411-491) (660.000 + 1.146.000 – 22.500 – 150.000)	06	1.633.500
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI(ct.5121) (75.000 + 12.000)	08	87.000
ACTIVE CIRCULANTE- TOTAL (rd.05 la 08)	09	2.452.500
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.404) (1.162.500 + 2.004.000)	11	3.166.500
E.ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-714.000
F.TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.440.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	600.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (600.000 acţiuni x 1 leu/acţiune)	21	600.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	22.500
IV. REZERVE (ct.1068)	26	862.500
V. REZULTATUL REPORTAT (ct.117)Sold D	28	45.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28 +29-30-31)	32	1.440.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.440.000

3.1.1.2.2. Implicaţii fiscale

A. La societatea absorbită „W"

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital") în sumă de 1.959.000 lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital") în sumă de 1.920.000 lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situaţia imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea „W" deţine o clădire, valoare de intrare 576.000 lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii este în sumă de 576.000 lei; valoarea fiscală a clădirii este 300.000 lei (prin diferenţă). Societatea „W" comunică societăţii „V" valoarea fiscală a clădirii.

3. Având în vedere faptul că rezervele care au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil (rezerve din alte facilităţi fiscale – contul 1068) nu au fost preluate

Scanned with OKEN Scanner

în aceleaşi conturi la societatea absorbantă (fiind folosite pentru acoperirea pierderii), acestea se supun impunerii: societatea „W" datorează, pentru aceste rezerve, impozit pe profit de 25% x 336.000 lei = 84.000 lei. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit (societatea „W" datorând un impozit de 25% x 150.000 lei = 37.500 lei) în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societăţii absorbante.

4. Societatea W are obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenţei la registrul comerţului.

B. La societatea absorbantă „V"

1. Societatea „V" va amortiza clădirea primită folosind regulile prevăzute în Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită „W" în situaţia în care fuziunea nu ar fi avut loc. Prin urmare, va amortiza valoarea de 300.000 lei pe perioada normală de funcţionare rămasă prin metoda de amortizare aleasă de societatea „W".

2. Fondul comercial de 39.000 lei nu se amortizează din punct de vedere fiscal.

3. Diferenţele din reevaluarea imobilizărilor corporale de 22.500 lei nu sunt luate în calcul la determinarea deducerilor de amortizare.

3.1.1.3. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie în cazul societăţilor comerciale care au capitaluri proprii pozitive şi negative

Societatea absorbantă are capitaluri proprii negative, iar societatea absorbită are capitaluri proprii pozitive.

3.1.1.3.1. Înregistrări în contabilitate

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care fuzionează (societatea „S"- absorbantă şi societatea „T" – absorbită).

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societăţii „S" pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizaţi înregistrează un plus de 37.500 lei (valoarea justă este de 1.650.000 lei faţă de valoarea contabilă netă de 1.612.500 lei).

Regularizarea diferenţelor din reevaluare la societatea „S", în lei:

212 =	105	37.500 lei

Rezultatele evaluării societăţii „T" sunt reflectate la venituri, aşa cum se prezintă la pct. 6.

2. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţurilor celor două societăţi comerciale care fuzionează, pe baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul societății „S"

- lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZARI CORPORALE (ct.212-2812) (2.527.500-877.500)	02	1.650.000
ACTIVE IMOBILIZATE- TOTAL (rd.01 la 03	04	1.650.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (301)	05	300.000
II. CREANȚE(Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct.411-491)(990.000-352500)	06	637.500
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI(ct.5121)	08	75.000
ACTIVE CIRCULANTE- TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.012.500
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.419)	11	2.962.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-1.950.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	-300.000
J. CAPITAL ŞI REZERVE		
I. CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	600.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (600.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	21	600.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	37.500
IV. REZERVE (ct.106)	26	862.500
V. REZULTATUL REPORTAT (ct.117) Sold D	28	1.800.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28 +29-30-31)	32	- 300.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	- 300.000

Bilanțul societății „T"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II. IMOBILIZARI CORPORALE (ct.212-2812) (637.500 – 292.500)	02	345.000
ACTIVE IMOBILIZATE- TOTAL (Rd.01 la 03	04	345.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I. STOCURI (ct.301)	05	247.500

Scanned with OKEN Scanner

II. CREANŢE(Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct.411-491) (562.500 – 82.500)	06	480.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	15.000
ACTIVE CIRCULANTE- TOTAL (rd.05 la 08)	09	742.500
D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.419)	11	367.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	375.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	720.000
J. CAPITAL ŞI REZERVE		
I. CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	375.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) 375.000 acţiuni x 1 leu/acţiune)	21	375.000
IV. REZERVE (ct.1068)	26	345.500
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28 +29-30-31)	32	720.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	720.000

3. Evaluarea globală a societăţilor:

Valoarea globală a societăţii „T" rezultată în urma evaluării înregistrează o creştere de 30.000 lei faţă de activul net contabil.

Societatea „S"

Activ net contabil = 2.662.500 lei – 2.962.500 lei = - 300.000 lei

Aportul net = Activul net contabil

Societatea „T"

Activ net contabil = 1.087.500 lei – 337.500 lei = 720.000 lei

Aport net = 720.000 lei + 30.000 lei = 750.000 lei

4. Determinarea raportului de schimb al acţiunilor, pentru a acoperi aportul societăţii absorbite:

• Stabilirea valorii contabile a acţiunilor societăţilor „S" şi „T"

Societatea „S"

Pentru societatea absorbantă care are capital propriu (aport net) negativ, se va lua în considerare valoarea nominală a unei acţiuni.

1 acţiune „S" = 1 leu

Societatea „T"

750.000 lei : 375.000 acţiuni existente = 2 lei.

• Determinarea raportului de schimb al acţiunilor:

2lei : 1leu = 2/1, adică se schimbă o acţiune a societăţii „T" pentru 2 acţiuni ale societăţii „S".

Scanned with OKEN Scanner

5. Determinarea numărului de acţiuni de emis de societatea „S", fie prin raportarea aportului net al societăţilor comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acţiuni a societăţii comerciale absorbante, fie prin înmulţirea numărului de acţiuni ale societăţii absorbite cu raportul de schimb:

- valoarea aportului net al societăţii „T" este de 750.000 lei
- valoarea nominală a unei acţiuni la societatea „S" este de 1 leu

750.000 lei : 1 leu/ acţiune = 750.000 acţiuni;
375.000 acţiuni x 2/1 (raport de schimb) = 750.000 acţiuni.

• Determinarea creşterii de capital social la societatea „S"
750.000 acţiuni x 1 leu/ acţiune = 750.000 lei (respectiv valoarea activului net al societăţii „T")

Acţionarii de la societatea „T" vor primi, ca urmare a fuziunii, 750.000 acţiuni la valoarea de 1 leu (valoarea nominală a unei acţiuni).

6. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia fuziunii.

Contabilitatea fuziunii la societatea „T" – absorbită.

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidenţierea valorii activului transferat:

461 =	7583	1.117.500 lei

b) scăderea din evidenţă a elementelor de activ transferate:

6583 =	%	1.087.500 lei
	212	345.000 lei
	301	247.500 lei
	411	480.000 lei
	5121	15.000 lei

c) închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:

121 =	6583	1.087.500 lei
7583 =	121	1.117.500 lei

d) transmiterea elementelor de pasiv:

419 =	461	367.500 lei
% =	456	750.000 lei
1012		375.000 lei
1068		345.000 lei
121		30.000 lei

e) regularizarea conturilor 456 şi 461:

456 =	461	750.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea fuziunii la societatea „S" – absorbantă

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea preluării aportului net:

456 = 1012 750.000 lei

b) înregistrarea elementelor de activ preluate de la societatea „T":

%	= 456	1.117.500 lei	sau	%	= 456	1.200.000 lei
207		30.000 lei		207		30.000 lei
212		345.000 lei		212		345.500 lei
301		247.500 lei		301		247.500 lei
411		480.000 lei		411		562.500 lei
5121		15.000 lei		5121		15.000 lei

c) preluarea elementelor de pasiv de la societatea „T"

456	=	367.500 lei	sau	456	= %	450.000 lei
419						
				419		367.500 lei
				491		82.500 lei

Diferența de 82.500 lei este determinată de existența provizionului pentru deprecierea creanțelor reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

7. Întocmirea bilanțului de fuziune

După primirea protocolului de fuziune și întocmirea balanței de verificare, societatea „S", va întocmi un bilanț contabil, la încheierea operațiunii de fuziune.

Bilanțul societății „S"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I. IMOBILIZARI NECORPORALE (ct.207)	01	30.000
II.IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212-2812) (2.527.500 +345.000-877.500)	02	1.995.000
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd.01 la 03)	04	2.025.000
B. ACTIVE CIRCULANTE		
I.STOCURI (ct. 301+371-397) (247.500+300.000)	05	547.500
II. CREANȚE(Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat) (ct.411-491) (990.000+562.500-352.500-82.500)	06	1.117.500
IV. CASA ȘI CONTURI LA BANCI (ct.5121) (75.000+15.000)	08	90.000
ACTIVE CIRCULANTE - TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.762.500

Scanned with OKEN Scanner

D. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.404+419) (2.962.500 + 367.500)	11	3.330.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-1.575.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	450.000
J. CAPITAL ŞI REZERVE		
I. CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	1.350.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (1.350.000 acţiuni x 1 leu/acţiune)	21	1.350.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	37.500
IV. REZERVE (ct.106)	26	862.500
V. REZULTAT REPORTAT (ct.117)Sold D	28	1.800.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28 +29-30-31)	32	450.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	450.000

3.1.1.3.2. Implicaţii fiscale

A. La societatea absorbantă „T"

1. Venituri provenite din transferul activelor (contul 7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital") în sumă de 1.117.500 lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 „Cheltuielile privind activele cedate şi alte operaţii de capital") în sumă de 1.087.500 lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situaţia imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea „T" deţine o clădire, valoare de intrare 637.500 lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii este în sumă de 337.500 lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 300.000 lei (prin diferenţă). Societatea „T" comunică societăţii „S" valoarea fiscală a clădirii.

3. Având în vedere faptul că rezervele nu au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil acestea nu se supun impunerii. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit (societatea „T" datorând un impozit de 25% x 82.500 lei = = 20.625 lei) în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societăţii absorbante „S".

4. Societatea „T" are obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenţei la registrul comerţului.

B. La societatea absorbantă „S"

1. Societatea „S" va amortiza clădirea folosind regulile din Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită în situaţia în care fuziunea nu ar fi avut loc. Prin urmare, va amortiza valoarea de 300.000 lei pe perioada normală de funcţionare rămasă şi folosind metoda de amortizare aleasă de societatea „T".

Scanned with OKEN Scanner

2. Fondul comercial de 30.000 lei nu se amortizează din punct de vedere fiscal.
3. Diferenţele din reevaluarea imobilizărilor corporale de 37.500 lei nu sunt luate în calcul la determinarea deducerilor de amortizare.

3.1.1.4. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie în cazul în care societatea absorbantă deţine titluri la societatea absorbită

Societatea „J" absoarbe societatea „K" la care deţine titluri de participare.

3.1.1.4.1. Înregistrări în contabilitate

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care fuzionează (societatea „J" – absorbantă şi societatea „K" – absorbită).

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societăţii „J" pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizaţi înregistrează un minus de 50.700 lei, (valoarea justă este de 309.300 lei faţă de valoarea contabilă netă de 360.000 lei). Societatea are în evidenţă rezultatele din reevaluări corespunzătoare.

Regularizarea diferenţelor din reevaluare la societatea „J", în lei:

105 = 2131 50.700 lei

Instalaţiile tehnice au înregistrat anterior un plus de valoare care să asigure diferenţa negativă din reevaluare.

Rezultatele evaluării societăţii „K" sunt reflectate la venituri, aşa cum se va vedea la pct. 6.

2. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţurilor celor două societăţi comerciale care fuzionează, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanţul societăţii „J"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212-2812) (519.300-210.000)	02	309.300
IMOBILIZARI FINANCIARE (ct.263) (27.000 acţiuni x 2 lei/acţiune)	03	54.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	363.300
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371)	05	519.600
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411)	06	350.400

Scanned with OKEN Scanner

IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	135.000
ACTIVE CIRCULANTE –TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.005.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401)	11	939.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	660.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	429.300
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	384.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (240.000 acţiuni x 1,6 lei/acţiune)	21	384.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	93.000
IV. REZERVE (ct.106)	26	36.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	429.300
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	429.300

Bilanţul societăţii „K"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212-2812) (240.000 – 48.000)	02	192.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	192.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371-397) (420.000 – 81.000)	05	339.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411)	06	273.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	54.000
ACTIVE CIRCULANTE –TOTAL (rd.05 la 08)	09	666.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401)	11	552..000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	114.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	306.000

Scanned with OKEN Scanner

J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	216.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (180.000 acţiuni x 1,2 lei/acţiune)	21	216.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	60.000
IV. REZERVE (ct.1068)	26	30.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	306.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	306.000

Suma din contul 1068 este formată din repartizarea profitului din anii anteriori.

Societatea „J" deţine 15% din capitalul societăţii „K"

- 180.000 acţiuni x 15% = 27.000 acţiuni
- costul de achiziţie este de 2 lei

3. Evaluarea globală a societăţilor:

Valoarea globală a societăţii „K" rezultată în urma evaluării înregistrează o creştere de 72.000 lei (de ex. la mijloace de transport) faţă de activul net contabil.

Societatea „J"

Activul net contabil = 1.368.300 lei – 939.000 lei = 429.300 lei

Aport net = 429.300 lei + 2.700 lei = 432.000 lei

Suma de 2.700 lei, reprezintă plusul de valoare al acţiunilor deţinute la societatea „K".

(2.700 lei = 27.000 acţiuni x (2,1 lei/acţiune – 2 lei /acţiune)

Societatea „K"

Activ net contabil = 847.800 lei – 552.000 lei = 306.000 lei

Aport net = 306.000lei + 72.000 lei = 378.000 lei

4. Determinarea raportului de schimb al acţiunilor, pentru a acoperi aportul societăţii absorbite:

- Stabilirea valorii contabile a acţiunilor societăţilor „J" şi „K"

1 acţiune J = 432.000 lei /240.000 acţiuni = 1,8 lei

1 acţiune K= 378.000 lei /180.000 acţiuni = 2,1 lei

Determinarea raportului de schimb (RS)

RS = 2,1 lei/1,8 lei = 7/6

Pentru 6 acţiuni ale societăţii „K", societatea „J" trebuie să emită 7 acţiuni.

5. Determinarea numărului de acţiuni de emis de societatea „J", fie prin raportarea aportului net al societăţilor comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acţiuni a societăţii comerciale absorbante, fie prin înmulţirea numărului de acţiuni ale societăţii absorbite cu raportul de schimb:

Scanned with OKEN Scanner

378.000 lei/1,8 lei / acţiune = 210.000 acţiuni

sau

180.000 acţiuni „K" x7/6 = 210.000 acţiuni

Societatea „J" deţine însă 15 % din acţiunile societăţii „K" şi se află astfel în situaţia de a-şi remunera propriile acţiuni. În acest caz, numărul de acţiuni emise pe care le vor primi acţionarii societăţii „K", se determină astfel:

210.000 acţiuni x 85% = 178.500 acţiuni.

Acţiunile ce revin societăţii „J" vor fi anulate, respectiv:

210.000 acţiuni x 15% = 31.500 acţiuni

6. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia fuziunii.

Contabilitatea fuziunii la societatea „K" – absorbită

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidenţierea valorii activului transferat:

461 = 7583		930.000 lei

b) scăderea din evidenţă a elementelor de activ transferate:

6583 =	%	858.000 lei
	212	192.000 lei
	371	339.000 lei
	411	273.000 lei
	5121	54.000 lei

c) închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:

121	=	6583	858.000 lei
7583	=	121	930.000 lei

d) transmiterea elementelor de pasiv:

401	=	461	552.000 lei
%	=	456	378.000 lei
1012			216.000 lei
105			60.000 lei
1068			30.000 lei
121			72.000 lei

e) regularizarea conturilor 456 şi 461:

456 = 461		378.000 lei

Contabilitatea fuziunii la societatea „J" – absorbantă

Creşterea de capital propriu determinată de aportul societăţii „K"

378.000 lei x 85% = 321.300 lei

sau

178.500 acţiuni x 1,8 lei = 321.300 lei

Scanned with OKEN Scanner

din care:

- Creştere de capital social:

178.500 acţiuni x 1,6 lei = 285.600 lei

- Primă propriu-zisă de fuziune

321.300 lei – 285.600 lei = 35.700 lei

b) Determinarea valorii titlurilor de participare deţinute la societatea „K" - absorbită

378.000 lei x 15% = 56.700 lei

- Anulare acţiuni

27.000 acţiuni x 2,0 lei = 54.000 lei

- Diferenţă pozitivă din evaluare

27.000 acţiuni x (2,1 – 2,0) = 2.700 lei

56.700 lei – 54.000 lei = 2.700 lei

Înregistrările contabile în lei, sunt:

a) înregistrarea aportului rezultat din fuziune.

456	=	%	324.000 lei
		1012	285.600 lei
		1042	38.400 lei

Prima de fuziune este formată din prima propriu-zisă de fuziune la care se adaugă diferenţa pozitivă din evaluarea titlurilor de participare.

38.400 lei = 35.700 lei + 2.700 lei

b) anularea titlurilor de participare:

%	=	263	54.000 lei
105			36.000 lei
1042			18.000 lei

Societăţile comerciale absorbante sau absorbite care deţin titluri de participare la societăţile comerciale absorbite, respectiv absorbante, vor elimina aceste titluri la valoarea lor contabilă.

La societăţile comerciale la care adunarea generală a acţionarilor sau a asociaţilor aprobă cuantumurilor de suportare a acestor titluri de participare prin diminuarea altor rezerve, a primei de fuziune sau a capitalului social, se vor efectua înregistrările corespunzătoare (106 = 262; 1042 = 262; 1012 = 262).

a) preluarea elementelor de activ ale societăţii „K":

%	=	456	930.000 lei
213			264.000 lei
371			339.000 lei
411			273.000 lei
5121			54.000 lei

b) preluarea elementelor de pasiv ale societăţii „K"

456	=	%	606.000 lei
		117	54.000 lei
		401	552.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Societatea „J" va întocmi bilanţul contabil la încheierea operaţiunii de fuziune, pe baza protocolului de fuziune şi a balanţei de verificare.

3. Întocmirea bilanţului de fuziune

Bilanţul societăţii „J"

- lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212-2812) (519.300 + 264.000-210.000)	02	573.300
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	573.300
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371) (519.600 + 339.000)	05	858.600
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411) (350.400 + 273.000)	06	623.400
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (rt.5121) (135.000 + 54.000)	08	189.000
ACTIVE CIRCULANTE –TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.671.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401) (939.000 + 552.000)	11	1.491.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	180.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	753.300
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	669.600
- capital subscris vărsat (ct.1012) (418.500 acţiuni x 1,6 lei/acţiune)	21	669.600
II. PRIME DE CAPITAL (ct.104)	23	20.400
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	9.300
III REZERVE DIN REEVALUARE (ct.117) Sold C	27	54.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	753.300
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	753.300

3.1.1.4.2. Implicaţii fiscale

A. La societatea absorbită „K"

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital") în sumă de 930.000 lei sunt venituri

Scanned with OKEN Scanner

neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital") în sumă de 858.000 lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situaţia imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea „K" deţine un mijloc de transport, valoarea de intrare 240.000 lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, este în sumă de 180.000 lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 150.000 lei (prin diferenţă). Societatea „K" comunică societăţii „J" valoarea fiscală a imobilizării corporale.

3. Având în vedere faptul că rezervele din repartizarea profitului net s-au constituit după plata impozitului pe profit acestea nu se supun impunerii. Rezervele din reevaluare (60.000 lei) provin din reevaluarea legală a mijlocului de transport, valoarea de 1.500 lei fiind deja dedusă la determinarea profitului impozabil prin intermediul amortizării mijlocului de transport.

4. Societatea „K" are obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenţei la registrul comerţului.

B. La societatea absorbantă „J"

1. Societatea „J" va amortiza mijlocul de transport folosind regulile prevăzute din Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea absorbantă în situaţia în care fuziune nu ar fi avut loc. Prin urmare, va amortiza valoarea de 150.000 lei pe perioada normală de funcţionare rămasă prin metoda de amortizare aleasă de societatea „K".

2. Diferenţele din reevaluarea imobilizărilor corporale de 50.700 lei, rezultate cu ocazia fuziunii, nu sunt luate în calcul la determinarea deducerilor de amortizare.

3.1.1.5. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie în cazul în care societatea absorbită deţine titluri la societatea absorbantă

Societatea „M" absoarbe societatea „N" care deţine 10% din capitalul societăţii „M".

3.1.1.5.1. Înregistrări în contabilitate

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care fuzionează (societatea „M" – absorbantă şi societatea „N" – absorbită).

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societăţii „M" pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizaţi, înregistrează un plus de 72.000 lei, (valoarea justă este de 522.000 lei faţă de valoarea contabilă netă de 450.000 lei).

Regularizarea diferenţelor din reevaluare la societatea „M", în lei:

2131	=	105	72.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Rezultatele evaluării societății „N" sunt reflectate la venituri, așa cum este prezentat la pct. 6.

2. Situația elementelor de activ și de pasiv, conform bilanțurilor celor două societăți comerciale care fuzionează, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanțul societății „M"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212-2812) (642.000 – 120.000)	02	522.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	522.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371)	05	375.000
II CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411)	06	213.000
IV CASA ȘI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	138.000
ACTIVE CIRCULANTE –TOTAL (rd.05 la 08)	09	726.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401+462) (600.000 + 48.000)	11	648.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	78.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	600.000
J.CAPITAL ȘI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	408.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) 24.000 acțiuni x 1,7 lei/acțiune)	21	408.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	108.000
IV.REZERVE (ct.106	26	54.000
V.REZULTATUL REPORTAT (ct.117) Sold C	27	30.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	600.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	600.000

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul societăţii „N"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212-2812) (450.000 – 288.000)	02	162.000
III IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct.263)	03	48.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	210.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371)	05	345.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411- 491) (345.000 – 60.000)	06	285.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	39.000
ACTIVE CIRCULANTE –TOTAL (rd.05 la 08)	09	669.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401+462) (69.000+540.000)	11	609.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	60.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	270.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	180.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (150.000 acţiuni x 1,2 lei/acţiune)	21	180.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	27.000
IV.REZERVE (ct.106	26	30.000
V.REZULTATUL REPORTAT (ct.117) Sold C	27	33.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	270.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	270.000

Societatea „N" deţine 10% din capitalul societăţii „M", după cum urmează:
- 240.000 acţiuni x 10% = 24.000 acţiuni
- costul de achiziţie al unei acţiuni este de 2 lei

3. Evaluarea globală a societăţilor:

Valoarea globală a societăţii „N" rezultată în urma evaluării, înregistrează o descreştere de 57.000 lei faţă de activul net contabil.

Scanned with OKEN Scanner

Societatea „M"
Activ net contabil = 1.248.000 lei – 648.000 lei = 600.000 lei
Aportul net = Activul net contabil

Societatea „N"
Activ net contabil = 879.000 lei – 609.000 lei = 270.000 lei
Aport net = 270.000 lei – 57.000 lei + 12.000 lei = 225.000 lei
12.000 lei = 24.000 acţiuni x (2,5 lei / acţiune – 2 lei /acţiune)

4. Determinarea raportului de schimb al acţiunilor, pentru a acoperi aportul societăţii absorbite:

- Stabilirea valorii contabile a acţiunilor societăţilor „M" şi „N"

1 acţiune M = 600.000 lei/240.000 acţiuni = 2,5 lei
1 acţiune N = 225.000 lei/150.000 acţiuni = 1,5 lei

- Determinarea raportului de schimb (RS)

RS = 1,5 lei / 2,5 lei = 3/5
Pentru 5 acţiuni ale societăţii „N", societatea „M" trebuie să emită 3 acţiuni proprii.

5. Determinarea numărului de acţiuni de emis de societatea „M", fie prin raportarea aportului net al societăţilor comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acţiuni a societăţii comerciale absorbante, fie prin înmulţirea numărului de acţiuni ale societăţii absorbite cu raportul de schimb:

225.000 lei / 2,5 lei = 90.000 acţiuni
150.000 acţiuni „N" x 3/5 = 90.000 acţiuni

Prin absorbirea societăţii „N", pentru cele 24.000 de acţiuni deţinute de societatea „N" la societatea „M", societatea „M" absorbantă se află în situaţia dobândirii propriilor acţiuni. Aceste acţiuni se înregistrează în contul 502 „Acţiuni proprii" şi vor fi anulate conform prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

6. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia fuziunii.

Contabilitatea fuziunii la societatea „N" – absorbită
Înregistrări contabile, în lei:

a) evidenţierea valorii activului transferat:

461	=	7583	834.000 lei

b) scăderea din evidenţă a elementelor de activ transferate:

6583	=	%	879.000 lei
		213	162.000 lei
		263	48.000 lei
		371	345.000 lei
		411	285.000 lei
		5121	39.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

c) închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:

121	=	6583	879.000 lei
7583	=	121	834.000 lei

d) transmiterea elementelor de pasiv:

%	=	461	609.000 lei
162			69.000 lei
401			540.000 lei
%	=	456	270.000 lei
1012			180.000 lei
105			27.000 lei
1061			30.000 lei
117			33.000 lei

şi

456	=	121	45.000 lei

e) regularizarea conturilor 456 şi 461

456	=	461	225.000 lei

Contabilitatea fuziunii la societatea „M" – absorbantă

Determinarea creşterii de capital propriu generată de aportul societăţii „N"

90.000 acţiuni x 2,5 lei = 225.000 lei

din care:

- creştere de capital social:

90.000 acţiuni x 1,7 lei = 153.000 lei

- primă propriu-zisă de fuziune, calculată ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor şi valoarea nominală a acestora:

225.000 lei – 153.000 lei = 72.000 lei

sau

- primă propriu-zisă de fuziune, calculată ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor, valoarea nominală a acestora şi valoarea rezervelor:

225.000 lei – 153.000 lei – 30.000 lei = 42.000 lei

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea aportului rezultat din fuziune:

456	=	%	225.000 lei
		1012	153.000 lei
		1042/analitic distinct, rezerva legală	72.000 lei

În cadrul contului 1042 se vor evidenţia analitice distincte cu sumele reprezentând rezerva legală şi alte rezerve reprezentând facilităţi fiscale.

Scanned with OKEN Scanner

b) preluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţii „N"

% =	456	834.000 lei	sau	% =	456	894.000 lei
213		105.000 lei		213		105.000 lei
371		345.000 lei		371		345.000 lei
411		285.000 lei		411		345.000 lei
502		60.000 lei		502		60.000 lei
5121		39.000 lei		5121		39.000 lei

456 =	%	609.000 lei	sau	456 =	%	669.000 lei
	162	69.000 lei			162	69.000 lei
	401	540.000 lei			401	540.000 lei
					491	60.000 lei

Contul 411 din cel de-al doilea articol contabil reflectă valoarea brută, inclusiv provizionul reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

c) anularea acţiunilor proprii:

% =	502	60.000 lei
1042		19.200 lei
1068		40.800 lei

Sumele au fost determinate astfel:
19.200 lei = 24.000 acţiuni x (2,5 lei/acţiune – 1,7 lei/acţiune)
40.800 lei = 24.000 acţiuni x 1,7 lei/acţiune.

d) după înregistrarea fuziunii la Oficiul Registrului Comerţului se efectuează înregistrarea contabilă pentru rezervele care au fost deduse fiscal şi se doreşte menţinerea lor în contabilitatea societăţii absorbante.

1042/analitic distinct, rezerva legală	=	1061	30.000 lei

7. Întocmirea bilanţului de fuziune

După primirea protocolului de fuziune şi întocmirea balanţei de verificare societatea „M" întocmeşte bilanţul contabil

Bilanţul societăţii „M"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (642.000+105.000-120.000)	02	627.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	627.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371) (375.000+345.000)	05	720.000

Scanned with OKEN Scanner

II CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (213.000+345.000-60.000)	06	498.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121) (138.000+39.000)	08	177.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.395.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.162+401+462) (69.000+600.000+540.000+48.000)	11	1.257.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	138.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	765.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	561.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) - 330.000 acțiuni x 1,7 lei/acțiune)	21	561.000
II.PRIME DE CAPITAL (ct.104)	23	52.800
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	108.000
IV. REZERVE (ct.1061+1068)	26	13.200
V.REZULTATUL REPORTAT (ct.117) Sold C	27	30.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27+29-30-31)	32	765.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	765.000

3.1.1.5.2. Implicații fiscale

A. La societatea absorbită „N"

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operații de capital") în sumă de 834.000 lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital") în sumă de 879.000 lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situația imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea „N" deține un mijloc de transport, valoare de intrare 450.000 lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile din Codul fiscal, este în sumă de 150.000 lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este de 300.000 lei (prin diferență). Societatea „N" comunică societății „M" valoarea fiscală a imobilizării corporale.

3. Având în vedere faptul că rezerva legală care a fost anterior dedusă la determinarea profitului impozabil (contul 1061) nu a fost preluată în același cont la societatea absorbantă, aceasta se supune impunerii: societatea „N" datorează,

Scanned with OKEN Scanner

pentru această rezervă, impozit pe profit de 25 % x 30.000 lei = 7.500 lei. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit, în cazul în care aceasta, nu este preluat în contul identic al societăţii absorbante.

Rezervele din reevaluare (27.000 lei) provin din reevaluarea legală a mijlocului de transport, valoarea de 1500 lei fiind deja dedusă la determinarea profitului impozabil prin intermediul amortizării mijlocului de transport.

4. Societatea „N" are obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit, cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenţei la registrul comerţului.

B. La societatea absorbantă „M"

1. Societatea „M" va amortiza mijlocul de transport folosind regulile prevăzute din Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită în situaţia în care fuziunea nu ar fi avut loc. Prin urmare, va amortiza valoarea de 300.000 lei pe perioada normală de funcţionare rămasă prin metoda de amortizare aleasă de societatea „N".

2. În cazul în care rezerva legală rezultă din fuziune depăşeşte 20% din capitalul social al societăţii „M", diferenţa nu se impune cu impozit pe profit.

3. Diferenţele din reevaluarea imobilizărilor corporale de 72.000 lei nu sunt luate în calcul la determinarea deducerilor de amortizare, în condiţiile în care se menţin la nivelul sumei rezultate.

3.1.1.6. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie în cazul în care societăţile participante deţin participaţii reciproce

Societatea „E" cu un capital de 333.000 lei absoarbe societatea „I" cu un capital de 157.500 lei. Societatea „E" deţine 15.000 acţiuni ale societăţii „I" iar societatea „I" deţine 13.500 acţiuni ale societăţii „E".

3.1.1.6.1. Înregistrări în contabilitate

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care fuzionează (societatea „E" – absorbantă şi societatea „I" – absorbită).

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societăţii „E", pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizaţi, înregistrează un plus de 6.900 lei (valoarea justă este 684.000 lei faţă de valoarea contabilă netă de 677.100 lei).

Regularizarea diferenţelor din reevaluare la societatea „E", în mii lei:

213	=	105	6.900 lei

Rezultatul evaluării societăţii „I" sunt reflectate la venituri, aşa cum este prezentat la pct. 6.

Scanned with OKEN Scanner

2. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţurilor celor două societăţi comerciale care fuzionează, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanţul societăţii „E"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (708.000-24.000)	02	684.000
IIIMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263) (15.000 acţiuni x 3,2 lei/acţiuine)	03	48.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	732.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371-397) (405.000-30.000)	05	375.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (375.000 – 45.000)	06	330.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct5121)	08	105.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	810.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	444.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	366.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.098.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	333.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) - 90.000 acţiuni x 3,7 lei/acţiune)	21	333.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	219.000
IV. REZERVE (1061+1068) (660.000 + 186.000)	26	252.000
V.REZULTATUL REPORTAT (ct.117) Sold C	27	294.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27+29-30-31)	32	1.098.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.098.000

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul societății „I"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (414.000- 90.000)	02	324.000
III.IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct. 263) (13.500 acțiuni x 4 lei/acțiune)	03	54.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	378.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371-397) (270.000 – 108.000)	05	162.000
II CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (390.000 – 285.000)	06	105.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	24.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	291.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.162+401) (300.000 + 225.750)	11	525.750
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-234.750
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	143.250
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	157.500
- capital subscris vărsat (ct.1012) - 63.000 acțiuni x 2,5 lei/acțiune	21	157.500
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	64.500
IV. REZERVE (ct.1061+1068)	26	22.500
V.REZULTATUL REPORTAT (ct.117) Sold D	28	101.250
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27+28+29-30-31)	32	143.250
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	143.250

Scanned with OKEN Scanner

3. Evaluarea globală a societăţilor:

Valoarea globală a Societăţii „I" rezultată în urma evaluării înregistrează o creştere de 57.000 lei asupra fondului comercial.

Stabilirea valorii acţiunilor societăţilor „E" şi „I"

-lei-

Nr. crt.	Elemente	Societatea „E"	Societatea „I"
1.	Capital social	333.000	157.500
2.	Rezerve din reevaluare	219.000	64.500
3.	Rezerve	252.000	22.500
4.	Rezultatul reportat	294.000	(101250)
5.	Plusvaloare asupra fondului comercial	-	57.000
6.	Plusvaloare asupra titlurilor	15000Y-48.000	13500 X-54.000
7.	Valoarea globală a societăţii (rd.1 la 6)	1.050.000 +15000 Y	146.250+13500X
8.	Număr de acţiuni	90.000	63.000

X – valoarea contabilă pe acţiune la societatea „E"
Y – valoarea contabilă pe acţiune la societatea „I"

Sistemul de ecuaţii este:

$$\begin{cases} 90.000\,X = 15000\,Y + 1.050.000 \text{ (rd.8 ori X = rd.7 pt. societatea „E")} \\ 63.000\,Y = 13500\,X + 146.250 \quad \text{(rd.8 ori Y = rd.7 pt. societatea „I")} \end{cases}$$

Rezolvând sistemul de ecuaţii se obţin valorile:
X = 12,5 lei/acţiune
Y = 5 lei/acţiune
Valoarea estimată a societăţii = Valoarea pe acţiune x Numărul de acţiuni
Valoarea societăţii „E" = 12,5lei x 90.000 acţiuni = 1.125.000 lei
Aportul net al societăţii „E" = 1.125.000 lei
Valoarea societăţii „I" = 5 lei x 63.000 acţiuni = 315.000 lei
Aportul net al societăţii = 315.000 lei

4. Determinarea raportului de schimb al acţiunilor, pentru a acoperi aportul societăţii absorbite:

- Determinarea raportului de schimb (RS)

RS = 5 lei / 12,5 lei = 2 / 5
Vor fi schimbate 5 acţiuni „I" pentru 2 acţiuni „E"

5. Determinarea numărului de acţiuni de emis de societatea „E", fie prin raportarea aportului net al societăţilor comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acţiuni a societăţii comerciale absorbante, fie prin înmulţirea numărului de acţiuni ale societăţii absorbite cu raportul de schimb:

315.000 lei / 12,5 lei/acţiune = 25.200 acţiuni

sau

63.000 acţiuni „I" x 2/5 = 25.200 acţiuni

În principiu, cele 63.000 acţiuni ale societăţii „I" vor trebui să fie schimbate pentru 25.200 acţiuni ale societăţii „E".

Scanned with OKEN Scanner

Societatea „E" se află însă în situaţia de a primi acţiuni proprii în schimbul acţiunilor societăţii „I", fapt pentru care în proiectul de fuziune va fi introdusă o clauză, respectiv societatea „E" va renunţa la drepturile sale aferente celor 15.000 de acţiuni ale societăţii „I".

În aceste condiţii acţiunile corespunzătoare acţionarilor societăţii „I" de la societatea „E" reprezintă:

63.000 acţiuni – 15.000 acţiuni = 48.000 acţiuni, care vor fi schimbate pentru

48.000 acţiuni x 2 / 5 = 19.200 acţiuni.

6. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia fuziunii

Contabilitatea fuziunii la societatea „I" - absorbită

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidenţierea valorii activului transferat:

461	= 7583	840.750 lei

840.750 = 669.000 + 57.000 (rd. 5) + [13.500 x 12,5] – 54.000 (rd.6) din tabel de la societatea „I".

b) scăderea din evidenţă a elementelor de activ transferate:

6583	=	%	669.000 lei
		213	324.000 lei
		263	54.000 lei
		371	162.000 lei
		411	105.000 lei
		5121	24.000 lei

c) închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:

121	=	6583	669.000 lei
7583	=	121	840.750 lei

d) transmiterea elementelor de pasiv:

%	=	461	525.750 lei
162			300.000 lei
401			225.750 lei
%	=	456	416.250 lei
1012			157.500 lei
105			64.500 lei
1061			22.500 lei
121			171.750 lei
si			
456	=	117	101.250 lei

e) regularizarea conturilor 456 şi 461:

456	=	461	315.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea fuziunii la societatea „E" – absorbantă

Aportul total al societății „I" este de 315.000 lei şi corespunde:

• dreptului altor acţionari decât cei ai societății „E"

48.000 acţiuni x 5 lei/acţiune = 240.000 lei

din care:

creştere de capital social

19.200 acţiuni x 3,7 lei/acţiune = 71.040 lei

- primă propriu-zisă de fuziune, calculată ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor şi valoarea nominală a acestora:

240.000 lei -71.040 lei = 168.960 lei;

sau

- primă propriu-zisă de fuziune, calculată ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor, valoarea nominală a acestora şi valoarea rezervelor:

240.000 lei – 71.040 lei – 22.500 lei = 146.460 lei;

• drepturilor societății „E"

15.000 acţiuni x 5 lei/acţiune = 75.000 lei

Acest aport determină:

- anularea titlurilor de participare (acţiuni) deţinute la societatea „I" la valoarea contabilă de 48.000 lei;

şi

- o diferenţă pozitivă din evaluare

75.000 lei – 48.000 lei = 27.000 lei

Concomitent se primesc ca aport 13.500 acţiuni proprii a căror valoare este de 13.500 acţiuni x 12,5 lei/acţiune = 168.750 lei

Anularea acestor acţiuni determină:

- reducerea capitalului social

13.500 acţiuni x 3,7 lei/acţiune = 49.950 lei

- diminuarea primei de fuziune

168.750 lei – 49.950 lei = 118.800 lei

Alţi acţionari decât cei ai societății „E" vor primi 19.200 acţiuni ale societății „E" în schimbul celor 48.000 acţiuni ale societății „I", schimbul realizându-se astfel: 5 acţiuni ale societății „I" pentru 2 acţiuni ale societății „E".

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea aportului rezultat din fuziune:

456	=	%	267.000 lei
		1012	71.040 lei
		1042	195.960 lei

În contul 1042 se va înregistra analitic distinct suma reprezentând rezerva legală.

Prima de fuziune este formată din prima propriu-zisă de fuziune la care se adaugă diferenţa pozitivă din evaluarea titlurilor de participare, astfel:

195.960 lei = 168.960 lei + 27.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

b) anularea titlurilor de participare:

106	=	263	48.000 lei

c) preluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţii „I":

%	=	456	840.750 lei	sau	%	=	456	1.125.750 lei
207			57.000 lei		207			57.000 lei
213			324.000 lei		213			324.000 lei
371			162.000 lei		371			162.000 lei
411			105.000 lei		411			390.000 lei
502			168.750 lei		502			168.750 lei
5121			24.000 lei		5121			24.000 lei

Contul 411 din articolul contabil de mai sus preia valoarea brută, inclusiv provizionul reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

456	=	%	573.750 lei	sau	456	=	%	858.750 lei
		117	48.000 lei				117	48.000 lei
		162	300.000 lei				162	300.000 lei
		401	225.750				401	225.750 lei
							491	285.000 lei

d) anularea acţiunilor proprii:

%	=	502	168.750 lei
1068			49.950 lei
1042			118.800 lei

e) după înregistrarea fuziunii la Oficiul Registrului Comerţului se efectuează înregistrarea pentru rezervele care au fost deduse fiscal şi se doreşte menţinerea lor în contabilitatea societăţii absorbante.

1042/analitic distinct, rezerva legală	=	1061	22.500 lei

7. Întocmirea bilanţului de fuziune

După primirea protocolului de fuziune şi întocmirea balanţei de verificare societatea „E" întocmeşte bilanţul contabil.

Bilanţul societăţii „E"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI NECORPORALE (ct.207)	01	57.000
III.IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct. 213-2813) (708.000+324.000-24.000)	02	1.008.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.065.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371-397) (405.000 + 162.000 – 30.000)	05	537.000

Scanned with OKEN Scanner

II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (375.000+390.000-45.000-285.000)	06	435.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121) (105.000 + 24.000)	08	129.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.101.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.162+401) (300.000 + 444.000 + 225.750)	11	969.750
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	131.250
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.196.250
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	404.040
- capital subscris vărsat (ct.1012) (109.200 acţiuni x 3,7 lei/acţiune)	21	404.040
II.PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	23	77.160
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	219.000
IV. REZERVE (ct.1061+1068)	26	154.050
V.REZULTATUL REPORTAT (ct.117) Sold C	27	342.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27+28+29-30-31)	32	1.196.250
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.196.250

3.1.1.6.2. Implicaţii fiscale

A. La societatea absorbită „I"

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 „Venituri din cedarea activelor şi altor operaţii de capital") în sumă de 840.750 lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital") în sumă de 669.000 lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situaţia imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea „I" deţine un mijloc de transport, valoare de intrare 414.000 lei: amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile din Codul fiscal, este în sumă de 114.000 lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 300.000 lei (prin diferenţă). Societatea „I" comunică societăţii „E" valoarea fiscală a mijlocului de transport.

3. Având în vedere faptul că rezerva legală a fost anterior dedusă la determinarea profitului impozabil (contul 1061) a fost preluată în acelaşi cont la societatea absorbantă, aceasta nu se supune impunerii. Valoarea provizionului reflectat în

Scanned with OKEN Scanner

contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societăţii absorbante.

Rezervele din reevaluare de 64.500 lei provin din reevaluarea legală a mijlocului de transport, valoarea de 1.500 lei fiind deja dedusă la determinarea profitului impozabil prin intermediul amortizării mijlocului de transport.

4. Societatea „I" are obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit, cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenţei la registrul comerţului.

B. La societatea absorbantă „E"

1. Societatea „E" va amortiza echipamentul tehnologic folosind regulile prevăzute din Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită în situaţia în care fuziunea nu ar fi avut loc. Prin urmare, va amortiza valoarea de 300.000 lei pe perioada normală de funcţionare rămasă prin metoda de amortizare utilizată de societatea „I".

2. Fondul comercial de 57.000 lei nu se amortizează din punct de vedere fiscal.

3. Diferenţele din reevaluarea imobilizărilor corporale de 6.900 lei nu sunt luate în calcul la determinarea deducerilor de amortizare.

4. În cazul în care rezerva legală rezultată din fuziune depăşeşte 20% din capitalul social al societăţii „E" diferenţa nu se impune cu impozit pe profit.

3.1.2. Contabilitatea fuziunii prin contopire

3.1.2.1. Contabilitatea fuziunii prin contopire a două societăţi independente

Titlurile acestor două societăţi se determină şi se schimbă pe baza valorii matematice (contabile)

3.1.2.1.1. Înregistrări în contabilitate

1. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţurilor celor două societăţi comerciale care se dizolvă (Societatea „1" şi Societatea „2") în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Bilanţul societăţii „1"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212-2812) (1068000- 444000)	02	624.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	624.000

Scanned with OKEN Scanner

B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371-378) (132.000 –12.000)	05	120.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491)(414.000-30.000)	06	384.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	36.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	540.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401)	11	732.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	- 192.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	432.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	300.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (300.000 acţiuni x 1 leu/acţiune)	21	300.000
IV. REZERVE (ct.1061+1068)	26	132.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	432.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	432.000

Bilanţul societăţii „2”

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212-2812) (876.000-396.000)	02	480.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	480.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371-378) (456.000-24.000)	05	432.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (1.146.000-150.000)	06	996.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	12.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.440.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.404)	11	1.104.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	336.000

Scanned with OKEN Scanner

F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	816.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	480.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (480.000 acţiuni x 1 leu/acţiune)	21	480.000
IV. REZERVE (ct.1061+ 1068) (96.000+240.000)	26	336.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28-29-30-31)	32	816.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	816.000

2. Evaluarea globală a societăţilor:

Valoarea globală a societăţilor rezultată în urma evaluării, înregistrează următoarele creşteri faţă de activul net contabil:

- Societatea „1": 48.000 lei;
- Societatea „2": 270.000 lei.

Societatea „1"

Activ net contabil = 1.164.000 lei-732.000 lei = 432.000 lei

Aportul net = 432.000 lei + 48.000 lei = 480.000 lei

Societatea „2"

Activ net contabil = 1.920.000 lei – 1.104.000 lei = 816.000 lei

Aportul net = 816.000 lei +270.000 lei = 1.086.000 lei

3. Determinarea raportului de schimb al acţiunilor, pentru a acoperi aportul societăţilor absorbite:

Determinarea numărului de acţiuni noi care trebuie emise de noua societate pe baza aportului net al societăţilor 1 şi 2, valoarea nominală a unei acţiuni fiind de 1 leu:

- pentru societatea „1": 480.000 lei: 1 leu = 480.000 acţiuni;
- pentru societatea „2": 1.086.000lei: 1 leu = 1.086.000 acţiuni

4. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia fuziunii

A. Contabilitatea fuziunii la societăţile care se dizolvă prin contopire:

- **societatea „1" şi societatea „2"**

Înregistrări contabile, în lei:

La societatea „1"

a) evidenţierea valorii activului transferat:

461 = 7583	1.212.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

b) scoaterea din evidenţă a elementelor de activ:

6583	=	%	1.164.000 lei	sau	6583	=	%	1.194.000 lei
		212	624.000 lei				212	624.000 lei
		371	120.000 lei				317	120.000 lei
		411	384.000 lei				411	414.000 lei
		5121	36.000 lei				5121	36.000 lei

În primul articol contabil contul 411 înregistrează suma netă a creanţelor, mai puţin provizionul pentru depreciere din contul 491, în timp ce în cel de-al doilea articol contabil contul 411 înregistrează creanţele la valoarea lor nominală, inclusiv provizionul de depreciere a acestora, conţinut în contul 491, de unde şi diferenţa de valoare între cele două articole contabile.

c) închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri

121	=	6583	1.164.000 lei
7583	=	121	1.212.000 lei

d) transmiterea elementelor de pasiv:

401	=	461	732.000 lei	sau	%	=	461	762.000 lei
					401			732.000 lei
					491			30.000 lei
%	=	456	480.000 lei	sau	%	=	456	450.000 lei
1012			300.000 lei		1012			300.000 lei
1068			72.000 lei		1061			60.000 lei
121			48.000 lei		1068			72.000 lei
					121			18.000 lei

e) regularizarea conturilor 456 şi 461:

456	=	461	480.000 lei	sau	456	=	461	450.000 lei

La societatea „2"

a) evidenţierea valorii activului transferat:

461	=	7583	2.190.000 lei

b) scoaterea din evidenţă a elementelor de activ:

6583	=	%	1.920.000 lei	sau	6583	=	%	2.070.000 lei
		212	480.000 lei				212	480.000 lei
		371	432.000 lei				371	432.000 lei
		411	996.000 lei				411	1.146.000 lei
		5121	12.000 lei				5121	12.000 lei

c) închiderea conturilor de cheltuieli şi venituri:

121	=	6583	1.920.000 lei	sau	121	=	6583	2.070.000 lei
7583	=	121	2.190.000 lei		7583	=	121	1.190.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

d) transmiterea elementelor de pasiv:

404	=	461	1.104.400 lei	sau	%	=	461	1.254.000 lei
					404			1.104.000 lei
					491			150.000 lei
%	=	456	1.086.000 lei	sau	%	=	456	936.000 lei
1012			480.000 lei		1012			480.000 lei
1061			96.000 lei		1061			96.000 lei
1068			240.000 lei		1068			240.000 lei
121			270.000 lei		121			120.000 lei

e) regularizarea conturilor 456 şi 461:

456	=	461	1.086.600 lei	sau	456	=	461	936.000 lei

B. Contabilitatea fuziunii la societatea nou înfiinţată

Înregistrări contabile, în lei:

a) preluarea elementelor de activ.

%	=	456	3.402.000 lei	sau	%	=	456	3.582.000 lei
212			1.422.000 lei		212			1.422.000 lei
371			552.000 lei		371			552.000 lei
411			1.380.000 lei		411			1.560.000 lei
5121			48.000 lei		5121			48.000 lei

Contul 411 înregistrează valoarea nominală brută a creanţelor, inclusiv a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

b) preluarea elementelor de pasiv:

456	=	%	1.836.000 lei	sau	456	=	%	2.016.000 lei
		401	732.000 lei				401	732.000 lei
		404	1.104.000 lei				404	1.104.000 lei
							491	180.000 lei

c) înregistrarea preluării capitalului propriu:

456	=	%	1.566.000 lei
		1012	780.000 lei
		1061	156.000 lei
		1068	312.000 lei
		117	318.000 lei

În protocolul de predare-primire s-a prevăzut ca elementele capitalului propriu să fie preluate în structura existentă la fiecare societate.

5. Întocmirea bilanţului de fuziune.

După primirea protocolului de fuziune prin contopire şi întocmirea balanţei de verificare societatea comercială nou înfiinţată, va întocmi bilanţul contabil.

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul noii societăți constituite

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212) (672.000 + 750.000)	02	1.422.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.422.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371) (120.000+432.000)	05	552.000
II CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (414.000 + 1.146.000 – 30.000-150.000)	06	1.380.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121) (36.000+12.000	08	48.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.980.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401+404) (732.000+1.104.000)	11	1.836.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	144.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.566.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	780.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (780.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	21	780.000
IV. REZERVE (ct.1061+ 1068) 156.000+312.000)	26	468.000
V. REZULTATUL REPORTAT(ct.117)Sold C	27	318.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.566.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.566.000

3.1.2.1.2. Implicații fiscale

A. La societatea „1"

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 „Venituri din cedarea activelor și alte operații de capital") în sumă de 1.212.000 lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile pricind activele cedate (contul 6583 „Cheltuielile privind activele cedate și alte operații de capital") în sumă de 1.164.000 lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situația imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea „1" deține o clădire, valoare de intrare 1.068.000 lei; amortizarea fiscală cumulată până la data

Scanned with OKEN Scanner

fuziunii, în conformitate cu prevederile din Codul fiscal, este în sumă de 768.000 lei; valoarea fiscală a imobilizărilor corporale este 300.000 lei (prin diferenţă). Societatea „1" comunică noii societăţi valoarea fiscală a imobilizării corporale.

3. Având în vedere faptul că rezervele care au fort anterior deduse la determinarea profitului impozabil (rezerva legală – contul 1061 şi rezervele din alte facilităţi fiscale – contul 1068) au fost preluate în aceleaşi conturi la societatea absorbantă, acestea nu se supun impunerii. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societăţii absorbante.

4. Societatea „1" are obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit, cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenţei la registrul comerţului.

B. La societatea „2"

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 „Veniturile din cedarea activelor şi alte operaţii de capital") în sumă de 2.190.000 lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital") în sumă de 1.920.000 lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situaţia imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea „2" deţine o clădire, valoare de intrare 876.000 lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii în conformitate cu prevederile din Codul fiscal, este în sumă de 576.000 lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 300.000 lei (prin diferenţă). Societatea „2" comunică noii societăţi valoarea fiscală a imobilizării corporale.

3. Având în vedere faptul că rezervele care au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil (rezerva legală – contul 1061 şi rezervele din alte facilităţi – contul 1068) au fost preluate în aceleaşi conturi la societatea absorbantă, acestea nu se supun impunerii. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societăţii absorbante.

4. Societatea „2" are obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenţei la registrului comerţului.

C. La societatea nou înfiinţată

1. Rezerva legală – contul 1061 şi rezervele din alte facilităţi fiscale – contul 1068, preluate de la societăţile „1" şi „2", se supun prevederilor din Codul fiscal

2. În situaţia în care provizionul pentru depreciere clienţi din contul 491 nu este preluat în acelaşi cont, la societatea nou înfiinţată veniturile provenite din diminuarea sau anularea acestuia sunt venituri impozabile.

3. În cazul în care surplusul rezultat (ct. 117) este distribuit sub forma de dividende, acesta va fi impus cu impozitul pe dividende.

Scanned with OKEN Scanner

3.2. Contabilitatea fuziunii societăţilor comerciale, utilizând metoda valorii nete contabile a societăţilor comerciale

Fuziunea are ca efect dizolvarea, fără lichidare a societăţilor comerciale care îşi încetează existenţa, cu transmiterea elementelor de activ şi de pasiv, a drepturilor şi obligaţiilor către societăţile comerciale beneficiare ale aporturilor, în starea în care se află la data fuziunii. În cazul în care numai o parte din elementele de activ sau pasiv, din drepturi sau obligaţii se desprind sau sunt transmise altor societăţi comerciale existente sau care iau fiinţă societăţile comerciale aportoare nu îşi încetează existenţa.

Evaluarea aporturilor, sau determinarea valorii atribuite bunurilor transmise in cazul operaţiei de fuziune, se face având ca limite valoarea de utilitate a bunurilor aportate şi valoarea contabilă a acestor bunuri. Evaluatorii apreciază în cadrul acestor limite o valoare convenţională, în funcţie de care se stabileşte paritatea de schimb.

Metoda valorii nete contabile presupune în esenţă:

- evaluarea identică a bunurilor atât la societăţile absorbante cât şi la societăţile absorbite, plusvaloarea elementelor de activ va determina incidenţa fiscală asupra profitului rezultat;
- determinarea activului net corectat prin deducerea din activul contabil evaluat a datoriilor istorice şi a impozitului pe plusvaloarea rezultată din evaluare la societăţile absorbante şi absorbite;
- calcularea parităţii de schimb pe baza activului net corectat pentru toate societăţile implicate;
- aportul se face pe baza valorii contabile.

3.2.1. Contabilitatea fuziunii prin absorbţie

Societatea comercială care absoarbe dobândeşte drepturile şi este ţinută de obligaţiile societăţii comerciale pe care le absoarbe.

Valoarea activului net contabil este egală cu diferenţa dintre valoarea globală a societăţii, stabilită printr-o metodă patrimonială de evaluare globală a societăţii şi valoarea datoriilor societăţii, inclusiv impozitele calculate asupra eventualelor plusvalori pe active, şi este egală cu valoarea aportului net.

În cazul în care valoarea activului net contabil nu este egală cu valoarea aportului net, la societatea absorbită sau intrată în contopire, diferenţele sunt recunoscute ca elemente de câştiguri sau pierderi din fuziune, astfel:

- dacă valoarea aportului net este mai mare decât activul net contabil, diferenţa este recunoscută ca profit;
- în situaţia inversă, diferenţa este recunoscută ca pierdere;

Scanned with OKEN Scanner

Recunoaşterea se face prin contul 121 „Profit şi pierdere" pentru diferenţele din perioada curentă şi contul 117 „ Rezultatul reportat" pentru diferenţele aferente perioadelor anterioare, în corespondenţă cu conturile corespunzătoare de venituri şi cheltuieli din cedarea activelor şi altor operaţii de capital.

Determinarea raportului de schimb al acţiunilor sau al părţilor sociale, în cazul fuziunii prin absorbţie se face, fie prin raportarea aportului net la numărul de acţiuni sau părţi sociale emise, fie prin raportarea activului net contabil la numărul de acţiuni sau părţi sociale.

Societăţile comerciale care sunt absorbite se dizolvă şi îşi pierd personalitatea juridică.

3.2.1.1. Înregistrări în contabilitate

1. S-a efectuat inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care fuzionează (societatea „P" – absorbantă şi societatea „R" – absorbită).

2. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţurilor celor două societăţi comerciale care fuzionează, în baza datelor din contabilitate se prezintă astfel:

Bilanţul societăţii „P"

- lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (3.427.500-877.500)	02	2.550.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	2.550.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371)	05	300.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (660.000-22.500)	06	637.500
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	75.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.012.500
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401)	11	1.162.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-150.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	2.400.000

Scanned with OKEN Scanner

J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	600.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (600.000 acţiuni x 1 leu/acţiune)	21	600.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	937.500
IV. REZERVE (ct.106)	26	862.500
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	2.400.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	2.400.000

Bilanţul societăţii „R"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (1.042.500-292.500)	02	750.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	750.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371)	05	247.500
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (562.500-82.500)	06	480.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	15.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	742.500
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.419)	11	367.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	375.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.125.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	375.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (375.000 acţiuni x 1 leu/acţiune)	21	375.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	405.000
IV. REZERVE (ct.106)	26	345.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.125.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.125.000

Scanned with OKEN Scanner

3. Determinarea raportului de schimb al acţiunilor, pentru a acoperi aportul societăţii absorbite:

• Stabilirea valorii contabile a acţiunilor societăţilor „P" şi „R":
Societatea „P"
2.400.000 lei : 600.000 acţiuni = 4 lei / acţiune
Societatea „R"
1.125.000 lei : 375.000 acţiuni = 3 lei / acţiune

• Stabilirea raportului de schimb al acţiunilor, prin raportarea valorii contabile a unei acţiuni a societăţii absorbite la valoarea contabilă a unei acţiuni a societăţii absorbante:

3 lei/acţiune : 4 lei/acţiune = 3/4, adică se schimbă 4 acţiuni ale societăţii „R" pentru 3 acţiuni ale societăţii „P".

4. Determinarea numărului de acţiuni de emis de societatea „P", fie prin raportarea activului net al societăţilor comerciale absorbite la valoarea contabilă a unei acţiuni a societăţii comerciale absorbante, fie prin înmulţirea numărului de acţiuni ale societăţii absorbite cu raportul de schimb:

- valoarea activului net al societăţii „R" este de 1.125.000 lei
- valoarea contabilă a unei acţiuni la societatea „P" este de 4,0 lei

1.125.000 lei : 4 lei/acţiune = 282.000 acţiuni (cifra exactă 281.250/acţiune):

sau

375.000 acţiuni x 3/4 (raportul de schimb) = 282.000 acţiuni.

• Determinarea creşterii capitalului social la societatea „P" prin înmulţirea numărului de acţiuni care trebuie emise de societatea „P" cu valoarea nominală a unei acţiuni de la această societate comercială:

282.000 acţiuni x 1 leu/valoarea nominală a unei acţiuni = 282.000 lei capital social

• Calcularea primei de fuziune ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor şi valoarea nominală a acestora:

1.125.000 lei -282.000 lei = 843.000 lei primă de fuziune

sau

• Calcularea primei de fuziune, ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor, valoarea nominală a acestora şi valoarea rezervelor:

1.125.000 lei – 282.000 lei – 345.000 lei = 498.000 lei primă de fuziune.

Acţionarii societăţii „R" vor primi, ca urmare a fuziunii, 282.000 de acţiuni la valoarea de 1 leu(valoarea nominală a unei acţiuni).

5. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia fuziunii

Contabilitatea fuziunii la societatea „R" – absorbită

Înregistrări contabile, în lei:

Scanned with OKEN Scanner

a) transmiterea elementelor de capital propriu:

%	=	456	1.125.000 lei
1012			375.000 lei
105			405.000 lei
1061			45.000 lei
1068			300.000 lei

b) scăderea din evidență a elementelor de activ transferate:

892	=	%	1.492.000 lei
		212	750.000 lei
		301	247.500 lei
		411	480.000 lei
		5122	15.000 lei

c) transmiterea elementelor de pasiv:

%	=	892	1.492.500 lei
419			367.500 lei
456			1.125.000 lei

Contabilitatea fuziunii la societatea „P" – absorbantă

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de fuziune:

456	=	%	1.125.000 lei	sau	456	=	%	1.125.000 lei
		1012	282.000 lei				1012	282.000 lei
		1042	843.000 lei				1042	498.000 lei
							1061	45.000 lei
							1068	300.000 lei

b) preluarea elementelor de activ de la societatea „R":

%	=	891	1.492.500 lei	sau	%	=	891	1.575.000 lei
212			750.000 lei		212			750.000 lei
301			247.500 lei		301			247.500 lei
411			480.000 lei		411			562.500 lei
5121			15.000 lei		5121			15.000 lei

c) preluarea elementelor de pasiv de la societatea „R":

891	=	%	1.492.500 lei	891	=	%	1.575.000 lei
				sau			
		419	367.500 lei			419	367.500 lei
		456	1.125.000 lei			456	1.125.000 lei
						491	82.500 lei

6. Întocmirea bilanțului societății comerciale rezultate în urma divizării:

Bilanțul contabil al societății comerciale rezultate din divizare se încheie pe baza protocolului de divizare și a balanței de verificare.

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul societăţii „P"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212-2813) (3.427.500+750.000-877.500)	02	3.300.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	3.300.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301+371-397) (247.500+330.000-30.000)	05	547.500
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (660.000 +562.500-22.500-82.500)	06	1.117.500
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	90.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.755.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.404+419) ((1.162.500+367.500)	11	1.530.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	225.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	3.525.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	882.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (882.000 acţiuni x 1 leu/acţiune	21	882 .000
II.PRIME DE CAPITAL (ct.1042)	23	498.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	937.500
IV. REZERVE (ct.106)	26	1.207.500
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	3..525.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	3.525.000

3.2.1.2. Implicaţii fiscale

La societatea absorbită „R"

1. Situaţia imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea „R" deţine o clădire, valoare de intrare 1.042.500 lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile din Codul fiscal este în sumă de 442.500 lei; valoarea fiscală a clădirii este 600.000 lei (prin diferenţă). Societatea „R" comunică societăţii „P" valoarea fiscală a clădirii, care urmează a fi amortizată utilizând acelaşi regim de amortizare pe durata rămasă de amortizat.

Scanned with OKEN Scanner

2. Având în vedere faptul că rezervele care au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil (rezerva legală-contul 1061 şi rezervele din alte facilităţi fiscale-contul 1068) au fost preluate în aceleaşi conturi la societatea absorbantă „P", acestea nu se supun impunerii la societatea „R". Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se va impune cu cota de impozit pe profit (societatea „R" datorând un impozit de 25% 82.500 lei) în cazul în care acest provizion nu este preluat în contul identic al societăţii absorbante „P".

La societatea absorbantă „P"

1. Societatea „P" va amortiza din punct de vedere fiscal clădirea primită folosind regulile prevăzute din Codul fiscal, reguli care s-ar fi aplicat de către societatea absorbită în situaţia în care fuziunea nu ar fi avut loc. Prin urmare, va amortiza valoarea de 600.000 lei pe perioada normală de funcţionare rămasă şi folosind metoda de amortizare aleasă de societate „R" în conformitate cu prevederile din Codul fiscal.

2. Rezervele preluate de la societatea „R" (care au fost deductibile), precum şi provizionul, în cazul în care se preia, urmează regimul stabilit prin prevederile din Codul fiscal.

3.2.2. Contabilitatea fuziunii prin contopire

Fuziunea prin contopire presupune dizolvarea societăţilor intrate în fuziune şi constituirea concomitentă de noi societăţi comerciale, care preiau aportul societăţilor care fuzionează în diferite proporţii.

Determinarea numărului de acţiuni sau părţi sociale emise de noua societate comercială care se constituie în urma fuziunii prin contopire, se face prin raportarea activului net la valoarea nominală a unei acţiuni sau a unei părţi sociale.

Reflectarea în contabilitatea societăţii comerciale nou înfiinţate a capitalurilor aportate, a drepturilor şi obligaţiilor societăţii comerciale care îşi încetează activitatea, se face asemănător operaţiunilor efectuate în cazul fuziunii prin contopire.

3.2.2.1. Înregistrări în contabilitate

1. S-a efectuat inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care fuzionează (societatea „1" şi societatea „2").

2. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţurilor celor două societăţi comerciale care se dizolvă (societatea „1" şi societatea „2") în baza datelor din contabilitate, se prezintă astfel:

Bilanţul societăţii „1"

- lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (1.116.000-444.000)	02	672.000

Scanned with OKEN Scanner

ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	672.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301+371-397) (132.000-12.000)	05	120.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (414.000-30.000)	06	384.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	36.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	540.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401)	11	732.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-192.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	480.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	300.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (300.000 acţiuni x 1 leu/acţiune	21	300.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	48.000
IV. REZERVE (ct.1061,1068) (60.000+72.000)	26	132.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	480.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	480.000

Bilanţul societăţii „2"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (1.146.000-396.000)	02	750.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	750.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371-378) (1.520.000-80.000)	05	432.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491)(1.146.000-150.000)	06	996.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	12.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.440.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.404)	11	1.104.000

Scanned with OKEN Scanner

E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	336.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.086.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	480.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) - 480.000 acţiuni x 1 leu/acţiune	21	480.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	270.000
IV. REZERVE (ct.1061,1068) (96.000+240.000)	26	336.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27+29-30-31)	32	1.086.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.086.000

3. Determinarea raportului de schimb al acţiunilor, pentru a acoperi aportul societăţilor dizolvate:

Determinarea numărului de acţiuni noi care trebuie emise de noua societate pe baza activului net al societăţilor „1" şi „2", valoarea nominală a unei acţiuni fiind de 1 leu:

Pentru societatea „1" 480.000 lei : 1 leu = 480.000 acţiuni;

Pentru societatea „2" 1,086.000 lei : 1 leu = 1.086.000 acţiuni

4. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia fuziunii.

Contabilitatea fuziunii la societăţile care se dizolvă

Societatea „1"

Înregistrări contabile, în lei:

a) transmiterea elementelor de capital propriu:

%	=	456	480.000 lei
1012			300.000 lei
105			48.000 lei
1061			60.000 lei
1068			72.000 lei

b) scoaterea din evidenţă a elementelor de activ:

892	=	%	1.212.000 lei	sau	892	=	%	1.242.000 lei
		212	672.000 lei				212	672.000 lei
		371	120.000 lei				371	120.000 lei
		411	384.000 lei				411	414.000 lei
		5121	36.000 lei				5121	36.000 lei

Preluarea contului 411 se face la valoarea brută şi a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

Scanned with OKEN Scanner

c) transmiterea elementelor de pasiv:

%	= 892	1.212.000 lei	sau	%	= 892	1.242.000 lei
401		672.000 lei		401		672.000 lei
456		480.000 lei		456		480.000 lei
				491		30.000 lei

Societatea „2"

Înregistrări contabile, în lei:

a) preluarea elementelor de capitaluri proprii:

%	= 456	1.086.000 lei
1012		480.000 lei
105		270.000 lei
1061		96.000 lei
1068		240.000 lei

b) scoaterea din evidență a elementelor de activ:

892	= %	2.190.000 lei	sau	892	= %	2.340.000 lei
	212	750.000 lei			212	750.000 lei
	371	432.000 lei			371	432.000 lei
	411	996.000 lei			411	1.146.000 lei
	5121	12.000 lei			5121	12.000 lei

Preluarea contului 411 se face la valoarea brută şi a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

c) transmiterea elementelor de pasiv:

%	= 892	2.190.000 lei	sau	%	= 892	2.340.000 lei
404		1.104.000 lei		404		1.104.000 lei
456		1.086.000 lei		456		1.086.000 lei
				491		150.000 lei

Contabilitatea fuziunii la societatea nou înființată

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea preluării capitalului propriu:

456	= %	1.566.000 lei
	1012	780.000 lei
	105	318.000 lei
	1061	156.000 lei
	1068	312.000 lei

b) preluarea elementelor de activ:

%	= 891	3.402.000 lei	sau	%	= 891	3.582.000 lei
212		1.422.000 lei		212		1.422.000 lei
371		552.000 lei		371		552.000 lei
411		1.380.000 lei		411		1.560.000 lei
5121		480.000 lei		5121		480.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

c) preluarea elementelor de pasiv:

891	=	%	3.402.000 lei	sau	891	=	%	3.582.000 lei
		401	732.000 lei				401	732.000 lei
		404	1.104.400 lei				404	1.104.000 lei
		456	1.566.000 lei				456	1.566.000 lei
							491	180.000 lei

În protocolul de predare-primire s-a prevăzut ca elementele capitalului propriu să fie preluate în structura existentă la fiecare societate.

5. Întocmirea bilanţului societăţii comerciale, rezultate în urma divizării.

Societatea comercială nou înfiinţată va întocmi bilanţul contabil pe baza protocolului de divizare şi a balanţei de verificare întocmită în urma operaţiei de divizare.

Bilanţul societăţii comerciale nou înfiinţate

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212) (672.000+750.000)	02	1.422.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.422.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371)(120.000+432.000)	05	552.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (414.000+1.146.000-30.000-150.000)	06	1.380.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121) (36.000+12.000)	08	48.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1980.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401+404) (732.000+1.104.000)	11	1.836.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	144.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.566.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	780.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (780.000 acţiuni x 1 leu/acţiune	21	780.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	318.000
IV. REZERVE (ct.1061+1068) (156.000+312.000)	26	468.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.566.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.566.000

Scanned with OKEN Scanner

3.2.2.2. Implicaţii fiscale

La societatea „1"

1. Situaţia imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea „1" deţine o clădire, valoare de intrare 1.116.000 lei, amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile din Codul fiscal, este în sumă de 816.000 lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 300.000 lei (prin diferenţă). Societatea „1" comunică noii societăţi valoarea fiscală a imobilizării corporale.

2. Având în vedere faptul că rezervele care au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil (rezerva legală – contul 1061 şi rezervele din alte facilităţi fiscale - contul 1068) au fost preluate în aceleaşi conturi la societatea absorbantă acestea nu se supun impunerii. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societăţii absorbante.

3. Societatea „1" are obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit, cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenţei la registrul comerţului.

La societatea „2"

1. Situaţia imobilizărilor corporale se prezintă astfel: societatea „2" deţine o clădire, valoare de intrare 1.146.000 lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile din Codul fiscal, este în sumă de 546.000 lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 600.000 lei (prin diferenţă). Societatea „2" comunică noii societăţi, valoarea fiscală a imobilizării corporale - valoarea avută înainte de începerea procedurii de fuziune.

2. Având în vedere faptul că rezervele care au fost anterior deduse la determinarea profitului impozabil (rezerva legală – contul 1061 şi rezervele din alte facilităţi fiscale – contul 1068) au fost preluate în aceleaşi conturi la societatea absorbantă acestea nu se supun impunerii. Valoarea provizionului reflectat în contul 491, deductibil fiscal la constituire, se impune cu cota de impozit pe profit în cazul în care acesta nu este preluat în contul identic al societăţii absorbante.

3. Societatea „2" are obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenţei la registrul comerţului.

La societatea nou înfiinţată

1. Rezerva legală – contul 1061 şi rezervele din alte facilităţi fiscale – contul 1068, preluate de la societăţile „1" şi „2" se supun prevederilor din Codul fiscal.

2. În situaţia în care provizionul pentru depreciere clienţi nu este preluat în acelaşi cont, veniturile provenite din diminuarea sau anularea acestuia sunt venituri impozabile.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul IV

Contabilitatea divizării societăţilor comerciale şi a aportului parţial de active

4.1. Contabilitatea divizării societăţilor comerciale utilizând metoda evaluării globale a societăţilor

Divizarea este operaţiunea prin care patrimoniul unei societăţi comerciale se transmite la una sau la mai multe societăţi care iau fiinţă sau care există.

Operaţiunea de divizare se realizează, de regulă, de către grupuri industriale şi financiare şi are ca rezultat:

a) împărţirea grupului în unităţi mai mici;

b) desprinderea uneia sau mai multor unităţi (activităţi) din grup;

c) împărţirea grupului în unităţi mai mici, urmată de o reunire a acestora pe departamente, sau alte unităţi, într-o nouă structură.

Societatea care se divizează se mai numeşte şi societate scindată, iar operaţiunea poartă numele de sciziune.

La baza operaţiunii de divizare ca document justificativ de înregistrare în contabilitate este proiectul de divizare aprobat potrivit prevederilor Legii societăţilor comerciale nr. 31/1990, republicată cu modificările şi completările ulterioare.

În raport de societăţile care primesc aporturile societăţii care se divizează, pot fi două variante:

- divizarea propriu-zisă, care se realizează prin desfiinţarea societăţii aportoare de bunuri patrimoniale şi constituirea de societăţi noi;
- divizarea – absorbţie, realizată prin aportarea bunurilor patrimoniale la societăţi deja existente.

4.1.1. Contabilitatea divizării societăţilor comerciale care îşi încetează existenţa

Divizarea în acest caz se face prin împărţirea integrală a patrimoniului unei societăţi între două sau mai multe societăţi existente sau care iau fiinţă potrivit prevederilor din Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Scanned with OKEN Scanner

4.1.1.1. Înregistrări în contabilitate

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care participă la divizare.

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societăţii „U", pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizaţi, înregistrează un plus de 240.000 lei (valoarea justă este de 1.440.000 lei faţă de valoarea contabilă netă de 1.200.000 lei).

Regularizarea diferenţelor din reevaluare la societatea „U" în lei:

213 = 105 240.000 lei

Rezultatele evaluării societăţii „L" sunt reflectate la venituri, aşa cum este prezentat la pct. 6.

2. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţurilor celor două societăţi comerciale care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Societatea comercială „L" se divizează. Societatea „U" care este deja înfiinţată preia 40% din patrimoniu, iar societatea „O", care se înfiinţează preia 60% din patrimoniu.

Bilanţul Societăţii „U"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212) (2.040.000-600.000)	02	1.440.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.440.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371)	05	847.500
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (592.500 – 30.000)	06	562.500
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	270.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.680.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401+419) (1.200.000+754.800)	11	1.954.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-274.800
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.165.200

Scanned with OKEN Scanner

J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	21.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (21.000 părţi sociale x 1 leu/parte socială)	21	21.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	240.000
IV. REZERVE (ct.1061+1068)	26	919.200
V. REZULTATUL EXERCIŢIULUI (ct.121) Sold D	30	15.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.165.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.165.000

Bilanţul Societăţii „L"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212) (1.200.000-405.000)	02	795.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	795.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371)	05	948.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (630.000-45.990)	06	584.010
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	255.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.787.010
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401+419) (1.386.000 + 230.010)	11	1.616.010
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	171.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	966.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care: – capital subscris varsat (ct.1012) (30.000 parţi sociale x 1 leu/parte socială)	19 21	30.000 30.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	900.000
IV. REZERVE (ct.1068)	26	6000

Scanned with OKEN Scanner

V. REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR (ct.121) Sold C	29	30.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27+29-30-31)	32	966.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	966.000

3. Evaluarea globală a societăţilor:

Valoarea globală a societăţilor rezultată în urma evaluării (de exemplu a mijloacelor de transport), înregistrează următoarele creşteri faţă de activul net contabil:

- Societatea „L" : 105.000 lei;
- Societatea „U" şi „O" preiau, prin divizare, cota din valoarea globală a societăţii „L" evaluate.

• Determinarea cotei părţi din aportul net după evaluare al societăţii „L" care se divizează, preluat de societatea „U":

Plusvalori: 105.000 lei x 40 % = 42.000 lei

• Aportul net după evaluare = (2.582.010 lei – 1.616.010 lei) x 40%
+ 42.000 lei = 428.000 lei

Determinarea activului net contabil al societăţii „U":

• Activul net contabil = 3.120.000 lei – 1.954.800 lei = 1.165.200 lei

4. Determinarea raportului de schimb al părţilor sociale, pentru a acoperi aportul societăţii comerciale „L".

• Stabilirea valorii contabile a părţilor sociale ale societăţilor „L" şi „U":

Societatea „L"

428.400 lei: 12.000 (cota parte din 30.000) părţi sociale = 35,7 lei / parte socială

Societatea „U"

1.165.200 lei : 21.000 părţi sociale = 55,5 lei (cifra exactă 55,4857) / parte socială

• Stabilirea raportului de schimb al părţilor sociale, prin raportarea valorii contabile a unei părţi sociale a societăţii „L" la valoarea contabilă a unei părţi sociale a societăţii „U":

35,7 : 55,5 = 0.64 (cifra exactă 0,6434) adică se schimbă o parte socială a societăţii „L" pentru 0.64 părţi sociale ale societăţii „U".

5. Determinarea numărului de părţi sociale ce trebuie emise de societatea comercială „U", fie prin raportarea aportului net după evaluare al societăţii comerciale „L" la valoarea contabilă a unei părţi sociale a societăţii comerciale „U", fie prin înmulţirea numărului de părţi sociale ale societăţii „L" cu raportul de schimb:

• Valoarea aportului net după evaluare al societăţii „L" este de 428.400 lei;

• Valoarea contabilă a unei părţi sociale la societatea „U" este de 55,5 lei/parte sociale;

Scanned with OKEN Scanner

428.400 lei : 55,5 lei/parte sociala = 7722 (cifra exactă 7721,91) părţi sociale; sau,

12.000 părţi sociale x 0.64 (raport de schimb) = 7722 părţi sociale.

• Determinarea creşterii capitalului social la societatea „U", prin înmulţirea numărului de părţi sociale care trebuie emise de societatea „U" cu valoarea nominală a unei părţi de la această societate:

7722 părţi sociale x 1 leu valoarea nominală a unei părţi sociale = 7722 lei

• Calcularea primei de divizare, ca diferenţa între valoarea contabilă a părţilor sociale şi valoarea nominală a acestora:

428.400 lei – 7.722 lei = 420.678 lei

Asociaţii societăţii „L" vor primi, ca urmare a divizării, 7.722 părţi sociale a 1 leu (valoarea nominală a unei părţi sociale).

6. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia divizării.

A. Contabilitatea la societatea „L" care s-a divizat integral

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidenţierea valorii activului transferat la societăţile „U" şi „O":

461/U = 7583			1.074.804 lei (2.582.010 lei + 105.000 lei) x 40%
461/O = 7583			1.612.206 lei (2.582.010 lei + 105.000 lei) x 60%

b) scăderea din evidenţă a elementelor de activ transferate societăţii „U" şi „O":

6583	=	%	2.582.010 lei
		213	795.000 lei
		371	948.000 lei
		411	583.800 lei
		5121	255.000 lei

c) închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:

121	=	6583	2.582.010 lei
7583	=	121	2.687.010 lei

d) transmiterea elementelor de pasiv la societăţile „U" şi „O":

%	=	461/U	646.404 lei
401			554.400 lei
419			92.004 lei
%	=	461/O	969.606 lei
401			831.600 lei
419			138.006 lei
%	=	456	1.071.000 lei
1012			30.000 lei
1068			6.000 lei
121			135.000 lei
105			900.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

e) regularizarea conturilor 456 și 461:

456	=	461/U	428.400 lei
456	=	461/O	642.600 lei

B. Contabilitatea la societatea „U"

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de divizare:

456	=	%	428.400 lei
		1012	7.722 lei
		1042	420.678 lei

b) preluarea elementelor de activ de la societatea „L":

%	=	456	1.074.804 lei	sau	%	=	456	1.093.200 lei
213			360.000 lei		213			360.000 lei
371			379.200 lei		371			379.200 lei
411			233.604 lei		411			252.000 lei
5121			102.000 lei		5121			102.000 lei

Valoarea la care au fost preluate activele, în contul 213 de 360.000 lei, este compusă din valoarea netă înainte de evaluare de 318.000 lei și din valoarea de 42.000 lei, diferență din reevaluare.

Contul 411 din al doilea articol contabil, este preluat la valoarea brută de 252.000 lei care cuprinde inclusiv provizionul reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

c) preluarea elementelor de pasiv de la societatea „L":

456	=	%	646.200 lei	sau	456	=	%	664.800 lei
		401	554.400 lei				401	554.400 lei
		419	92.004 lei				419	92.004 lei
							491	18.396 lei

C. Contabilitatea la societatea „O"

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea capitalului propriu (activului net):

456	=	%	642.600 lei
		1012	18.000 lei
		105	603.000 lei
		1068	3.600 lei
		117	18.000 lei

b) preluarea elementelor de activ de la societatea „L":

%	=	456	1.612.206 lei	sau	%	=	456	1.639.800 lei
213			540.000 lei		213			540.000 lei
371			568.800 lei		371			568.800 lei
411			350.406 lei		411			378.000 lei
5121			153.000 lei		5121			153.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Preluarea contului 411 din cel de-al doilea articol contabil se face la valoarea brută de 378.000 lei care cuprinde provizionul reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

c) preluarea elementelor de pasiv de la societatea „L":

456	=	%	969.606 lei	sau	456	=	%	997.200 lei
		401	831.600 lei				401	831.600 lei
		419	138.006 lei				419	136.006 lei
							491	27.594 lei

7. Întocmirea bilanțurilor societăților comerciale rezultate în urma divizării

După primirea protocolului de divizare și a balanței de verificare întocmită cu ocazia divizării, se încheie bilanțul societăților „U" și „O" beneficiare ale aporturilor societății divizate integral „L"

Bilanțul societății „U"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (2.040.000 +360.000 – 600.000)	02	1.800.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.800.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301 +371) (847.500 + 379.200)	05	1.226.700
II CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (592.500+252.000-30.000-18.396)	06	796.104
IV CASA ȘI CONTURI LA BANCI (ct.5121) (270.000+102.000)	08	372.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	2.394.804
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401+419)	11	2.601.204
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	- 206.400
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.593.600
J.CAPITAL ȘI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	28.722
- capital subscris vărsat (ct.1012) (28.772 părți sociale x 1 leu/parte socială)	21	28.722
II.PRIME DE CAPITAL (ct.1042)	23	420.678
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	240.000

Scanned with OKEN Scanner

IV. REZERVE (ct.1061+1068)	26	919.200
V. REZULTATUL EXERCIŢIULUI (ct.121) Sold D	30	15.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27+29-30-31)	32	1.593.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.593.000

Bilanţul societăţii „O"

- lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (783.000 – 243.000)	02	540.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	540.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371)	05	568.800
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (378.000-27.594)	06	350.406
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	153.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.072.206
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.404+419) (831.600 + 138.006)	11	969.606
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	102.600
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	642.600
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	18.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (18.000 părţi sociale x 1leu/parte socială)	21	18.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	603.000
IV. REZERVE (ct.1061+1068)	26	3.600
V. REZULTATUL REPORTAT (ct.117)Sold C	27	18.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	642.600
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	642.600

Scanned with OKEN Scanner

4.1.1.2. Implicaţii fiscale

A. La societatea „L"

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital") în sumă de 2.687.010 lei sunt venituri neimpozabile. În mod similar, cheltuielile privind activele cedate (contul 6583"Cheltuielile privind activele cedate şi alte operaţii de capital") în sumă de 2.582.010 mii lei sunt cheltuieli nedeductibile.

2. Situaţia imobilizărilor corporale se prezintă astfel:

- mijloc de transport A, valoare de intrare 480.000 lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii în conformitate cu prevederile cin Codul fiscal, este în sumă de 180.000 lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 300.000 lei (prin diferenţă). Societatea „L" comunică societăţii „U" (către care se transferă mijlocul de transport) valoarea fiscală a imobilizării;
- mijloc de transport B, valoare de intrare 720.000 lei; amortizarea fiscală cumulată până la data fuziunii, în conformitate cu prevederile din Codul fiscal, este în sumă de 420.000 lei; valoarea fiscală a imobilizării corporale este 300.000 lei (prin diferenţă). Societatea „L" comunică societăţii „O" (către care se transferă mijlocul de transport) valoarea fiscală a imobilizării.

3. Societatea „L" are obligaţia să depună declaraţia de impunere şi să plătească impozitul pe profit cu 10 zile înainte de data înregistrării încetării existenţei la registrul comerţului.

4.1.2. Contabilitatea divizării societăţilor comerciale care nu îşi încetează existenţa

Divizarea se face prin împărţirea parţială a patrimoniului unei societăţi între două sau mai multe societăţi existente sau care iau fiinţă potrivit prevederilor din Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

4.1.2.1. Înregistrări în contabilitate

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care participă la divizare.

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societăţii „G" pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizaţi, înregistrează un plus de 12.000 lei (valoarea justă este de 750.000 lei faţă de valoarea contabilă netă de 738.000 lei).

Regularizarea diferenţelor din reevaluare la societatea „G", în lei:

213 = 105 12.000 lei

Rezultatele evaluării societăţii „F" sunt reflectate la venituri, aşa cum se va vedea la pct.6.

Scanned with OKEN Scanner

2. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţurilor celor două societăţi comerciale care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Societatea comercială „ F" se divizează cedând 80%, ea rămânând cu 20% din patrimoniu. Societatea „G" care este deja înfiinţată preia 40% din patrimoniu, iar societatea „H" care se înfiinţează preia 40% din patrimoniu.

Bilanţul societăţii „G"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (1.038.000-288.000)	02	750.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	750.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371)	05	300.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (1.320.000-45.000)	06	1.275.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	168.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.743.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419)	11	2.088.600
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-345.600
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	404.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	27.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (13.500 părţi sociale x 2lei /parte socială)	21	27.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	12.000
IV. REZERVE (ct.106)	26	365.400
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27+29-30-31)	32	404.400
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	404.400

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul societăţii „F”

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (1.950.000-373.500)	02	1.576.500
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.576.500
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301-308+371) (1.260.000-126.000+973.800	05	2.107.800
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (1.710.000-210-000)	06	1.500.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	375.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	3.982.800
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (3.000.000+851.700)	11	3.851.700
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	131.100
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.707.600
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	48.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) - (24.000 părţi sociale x 2lei /parte socială)	21	48.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	750.000
IV. REZERVE (ct.1068)	26	909.600
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27+29-30-31)	32	1.707.600
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.707.600

3. Evaluarea globală a societăţilor:

Valoarea globală a societăţilor rezultată în urma evaluării (de exemplu a mijloacelor de transport), înregistrează următoarele creşteri faţă de activul net contabil:

- societatea „F” : 223.500 lei;
- societăţile „G” şi „H” preiau, prin divizare, cota parte din valoarea globală a societăţii „F” evaluate.

• Determinarea cotei din aportul net după evaluare al societăţii „F” care se divizează, preluat de societatea „G”:

Scanned with OKEN Scanner

Plusvalori: 223.500 x 40% = 89.400 lei

- Aport net după evaluare: (5.559.300 lei – 3.851.700 lei) x 40% + 89.400 lei = = 683.040 lei + 89.400 lei = 772.440 lei
- Determinarea activului net contabil al societății „G":

Activ net contabil = 2.493.000 – 2.088.600 lei = 404.400 lei

4. Determinarea raportului de schimb al părților sociale, pentru a acoperi aportul societății comerciale „F"

- Stabilirea valorii contabile a părților sociale ale societăților „F" și „G":

Societatea „F"

772.440 lei : 9.600 (cota parte din 24.000) părți sociale = 80,5 lei (sumă exactă 80,4625 lei)/parte sociala.

Societatea „G"

404.400 lei: 13.500 părți sociale = 30 lei (suma exactă 29,9556 lei)/parte sociala.

- Stabilirea raportului de schimb al părților sociale, prin raportarea valorii contabile a unei părți sociale a societății „F" la valoarea contabilă a unei părți sociale a societății „G":

80,4625lei/parte sociala : 29,9556lei/parte sociala = 2,686, adică se schimbă o parte socială a societății „F" pentru 2,686 părți sociale ale societății „G".

5. Determinarea numărului de părți sociale ce trebuie emise de societatea comercială „G" fie prin raportarea aportului net după evaluare al societății comerciale „F" la valoarea contabilă a unei părți sociale a societății comerciale „G", fie prin înmulțirea numărului de părți sociale „F" cu raportul de schimb:

- valoarea aportului net după evaluare al societății „F" este de: 772.440 lei
- valoarea contabilă a unei părți sociale la societatea „G" este de: 29,9556 lei

772.440 lei: 29,9.556lei/parte sociala = 25.785 (cifra exactă 25785,2)/parte sociala sau

9.600 părți sociale x 2,686 (raportul de schimb) = 25.785 părți sociale

- Determinarea creșterii capitalului social la societatea „G" prin înmulțirea numărului de părți sociale care trebuie emise de societatea „G" cu valoarea nominală a unei părți sociale de la această societate:

25.785 părți sociale x 2 lei (valoarea nominală a unei părți sociale) = 51.570 lei

- Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a părților sociale și valoarea nominală a acestora:

772.440 lei – 51.570 lei = 720.870 lei primă de divizare

sau

- Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a părților sociale, valoarea nominală a acestora și valoarea rezervelor:

772.440 lei – 51.570 lei – 363.840 lei = 357.030 lei primă de divizare.

Scanned with OKEN Scanner

Asociaţii societăţii „F" vor primi, ca urmare a divizării, 23.785 părţi sociale a 2 lei (valoarea nominală a unei părţi sociale).

6. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia divizării

A. Contabilitatea la societatea „F" care s-a divizat în proporţie de 80%

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidenţierea valorii activului transferat:

461/G = 7583			2.313.120 lei
461/H = 7583			2.313.120 lei

b) scăderea din evidenţă a elementelor de activ transferate:

6583	=	%	4.447.440 lei
		213	1.261.200 lei
		301	907.200 lei
		371	779.040 lei
		411	1.200.000 lei
		5121	300.000 lei

c) închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:

121	=	6583	4.447.440 lei
7583	=	121	4.626.000 lei

d) transmiterea conturilor de pasiv:

%	=	461/G	1.540.500 lei
401			1.200.000 lei
419			340.680 lei
%	=	461/H	1.540.500 lei
401			1.200.000 lei
419			340.680 lei
%	=	456	1.544.880 lei
1012			38.400 lei
105			600.000 lei
1068			727.680 lei
121			178.800 lei

Societatea „F" care nu şi-a încetat existenţa, poate să transmită în locul capitalului social, alte elemente de capital propriu de aceeaşi valoare.

e) regularizarea conturilor 456 şi 461:

456	=	461/G	772.440 lei
456	=	461/H	772.440 lei

Scanned with OKEN Scanner

B. Contabilitatea la societăţii „G"

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social:

456	=	%	772.440 lei
		1012	51.570 lei
		1042/analitic distinct, rezervă legală	720.870 lei

1042/analitic distinct, rezervă legală720.870

b) preluarea elementelor de activ de la societatea „F":

%	=	456	2.313.120 lei	sau	%	=	456	2.397.120 lei
213			720.000 lei		213			720.000 lei
301			453600 lei		301			453.600 lei
371			389.520 lei		371			389.520 lei
411			600.000 lei		411			684.000 lei
5121			150.000 lei		5121			150.000 lei

Preluarea contului 411 se face la valoarea brută inclusiv provizionul reflectat în contul 491, care la constituire nu a fost deductibil fiscal.

c) preluarea elementelor de pasiv de la societatea „F"

456	=	%	1.540.500 lei	sau	456	=	%	1.624.680 lei
		401	1.200.000 lei				401	1.200.000 lei
		419	340.680 lei				419	340.680 lei
							491	84.000 lei

Preluarea contului 411 se face la valoarea brută şi a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire nu a fost deductibil fiscal.

d) după înregistrarea fuziunii la Oficiul Registrului Comerţului se efectuează înregistrarea contabilă pentru rezervele care au fost deduse fiscal şi se doreşte menţinerea lor în contabilitatea societăţii absorbante.

C. Contabilitatea la societatea „H"

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea capitalului propriu (activului net):

456	=	%	772.440 lei
		1012	19.200 lei
		105	389.400 lei
		1068	363.840 lei

Preluarea contului 411 se face la valoarea brută şi a provizionului reflectat în contul 491, care la constituire nu a fost deductibil fiscal.

b) preluarea elementelor de activ de la societatea „F"

%	=	456	2.313.120 lei	sau	%	=	456	2.397.120 lei
213			720.000 lei		213			720.000 lei
301			453.600 lei		301			453.600 lei
371			389.520 lei		371			389.520 lei
411			600.000 lei		411			684.000 lei
5121			150.000 lei		5121			150.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

c) preluarea elementelor de pasiv de la societatea „F"

456	=	%	1.540.500 lei	sau	456	=	%	1.624.680 lei
		401	1.200.000 lei				401	1.200.000 lei
		419	340.680 lei				419	340.680 lei
							491	840.000 lei

7. Întocmirea bilanțului de fuziune

După primirea protocolului de divizare și întocmirea balanței de verificare se întocmește bilanțul societăților fuzionare, astfel:

Bilanțul societății „G"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (1.038.000-288.000+720.000)	02	1.470.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.470.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301-308+371) (504.000-50.400 +300.000+389.520)	05	1.143.120
II CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (1.320.000+684.000-45.000-84.000)	06	1.875.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121) (168.000 + 150.000)	08	318.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	3.336.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419)	11	3.629.280
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-293.160
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.176.840
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care: din care:	19	78570
- capital subscris vărsat (ct.1012) (39.285 părți sociale x 2lei /parte socială)	21	78.570
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 1042)	23	720.870
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	12.000
IV. REZERVE (ct.106)	26	365.400
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27+29-30-31)	32	1.176.840
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.176.840

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul societății „H"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213)	02	720.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	720.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301+371) (453.600+389.520)	05	843.120
II CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (684.000-84.000)	06	600.000
IV CASA ȘI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	150.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.593.120
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419)	11	1.540.680
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	52.440
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	772.440
J.CAPITAL ȘI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	19.200
- capital subscris vărsat (ct.1012) (9600 părți sociale x 2lei /parte socială)	21	19.200
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	389.400
IV. REZERVE (ct.1068)	26	363.840
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27+29-30-31)	32	772.440
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	772.440

Bilanțul societății „F"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (434.700-74.700)	02	360.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	360.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301+371) (252.000-25.200+194.760)	05	421.560

Scanned with OKEN Scanner

II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (342.000-42.000)	06	300.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	75.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	796.560
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+419) (600.000+170.340)	11	770.340
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	26.220
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	386.220
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	9.600
- capital subscris vărsat (ct.1012) (4.800 părţi sociale x 2lei /parte socială)	21	9.600
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	194.700
IV. REZERVE (ct.1068)	26	181.920
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27+29-30-31)	32	386.220
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	386.220

4.1.2.2. Implicaţii fiscale

La societatea „F"

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital") sunt venituri neimpozabile în conformitate cu prevederile din Codul Fiscal, iar cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital") sunt cheltuieli nedeductibile, dacă soldul contului 121 din aceste operaţiuni nu a fost transferat ca profit distribuibil.

2. Societatea „F" trebuie să transmită societăţilor „G" şi „H" valoarea fiscală a fiecărui element de activ şi pasiv transferat. Valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizabile, definite în conformitate cu prevederile Codului fiscal, se determină luând în calcul valoarea utilizată pentru calculul amortizării fiscale fără a folosi datele din contabilitate sau orice reevaluare a acestor active, urmând să se amortizeze pe durata normală rămasă.

3. În conformitate cu prevederile din Codul fiscal, reducerea sau anularea oricărui provizion ori a rezervei care a fost anterior dedusă la determinarea profitului impozabil se include în veniturile impozabile ale societăţii „F" cu excepţia situaţiei în care societăţile „G" şi „H" preiau provizionul sau rezerva respectivă. Având în vedere faptul că rezervele constituite ca urmare a acordării de facilităţi fiscale (contul 1068) au fost preluate de către societăţile „G" şi „H", aceste rezerve nu se supun impunerii.

Scanned with OKEN Scanner

4.2. Contabilitatea divizării societăţilor comerciale utilizând metoda valorii nete contabile a societăţilor

4.2.1. Contabilitatea divizării societăţilor comerciale care îşi încetează existenţa

Divizarea se face prin împărţirea integrală a patrimoniului unei societăţi care se dizolvă, între două sau mai multe societăţi existente sau care iau fiinţă conform prevederilor din Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Înregistrări în contabilitate

1. S-a efectuat inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care participă la divizare.

2. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţurilor celor două societăţi comerciale care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate, se prezintă astfel:

Societatea comercială „I" se divizează. societatea „U" care este deja înfiinţată preia 40% din patrimoniu, iar societatea „O", care se înfiinţează preia 60% din patrimoniu.

Bilanţul societăţii „U"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213- 2813) (2.040.000-600.000)	02	1.440.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.440.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301)	05	847.500
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (592.500-30.000)	06	562.500
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	270.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.680.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401+419) (1.200.000 +754.800)	11	1.954.800
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	274.800
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.165.000

Scanned with OKEN Scanner

J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	21.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (21.000 părţi sociale x 1leu/parte socială)	21	21.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	240.000
IV. REZERVE (ct.106)	26	919.200
VI.REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR (ct.121) Sold D	30	15.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.165.200
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.165.200

Bilanţul societăţii „L"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213- 2813) (4.350.000-1.350.000)	02	900.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	900.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301)	05	948.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (630.000 – 45.990)	06	584.010
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	255.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.787.010
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401+419) (1.386.000 + 230.010)	11	1.616.010
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	171.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.071.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	30.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (30.000 părţi sociale x 1 leu/parte socială)	21	30.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	1.005.000
IV. REZERVE (ct.106)	26	6000
VI.REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR (ct.121) Sold C	29	30.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.071.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.071.000

Scanned with OKEN Scanner

Societăţile „U" şi „O" preiau, prin divizare, cota parte din elementele de activ şi de pasiv ale societăţii „L".

Determinarea cotei părţi din activul net al societăţii „L" care se divizează, preluată de societatea „U":

1.071.000 lei x 40%=428.400 lei

Activul net contabil al societăţii „U" este de 1.165.200 lei

3. Determinarea raportului de schimb al părţilor sociale, pentru a acoperi aportul societăţii comerciale „L".

- Stabilirea valorii contabile a părţilor sociale ale societăţilor „L" şi „U":

Societatea „L"

428.000 lei : 12.000 (cota parte din 30.000) părţi sociale = 35,7 lei/parte socială

Societatea „U"

1.165.200 lei : 21.000 părţi sociale = 55,49 lei (valoarea exactă 55,4857 lei)/parte socială

- Stabilirea raportului de schimb al părţilor sociale, prin raportarea valorii contabile a unei părţi sociale a societăţii „L" la valoarea contabilă a unei părţi sociale a societăţii „U".

35,7 lei/parte socială : 55,4857 lei/parte socială = 0.6434, adică se schimbă o parte socială a societăţii „L" pentru 0.6434 părţi sociale ale societăţii „U".

4. Determinarea numărului de părţi sociale ce trebuie emise de societatea comercială „U" prin raportarea activului net al societăţii comerciale „L" la valoarea contabilă a unei părţi sociale a societăţii comerciale „U", fie prin înmulţirea numărului de părţi sociale ale societăţii „L" cu raportul de schimb:

- valoarea activului net al societăţii „L" este de: 428.400 lei;
- valoarea contabilă a unei părţi sociale la societatea „U" este de: 55,4857 lei:

428.400 lei: 55,4857 lei/parte socială = 7.722 (cifra exactă 7720,8) părţi sociale

sau

12.000 părţi sociale x 0.6434 (raportul de schimb) = 7.722 părţi sociale

- Determinarea creşterii capitalului social la societatea „U", prin înmulţirea numărului de părţi sociale care trebuie emise de societatea „U" cu valoarea nominală a unei părţi sociale de la această societate:

7.722 părţi sociale x 1 leu valoarea nominală a unei părţi sociale = 7.722 lei.

- Calcularea primei de divizare, ca diferenţă între valoarea contabilă a acţiunilor şi valoare nominală a acestora: 428.400 lei – 7722 lei = 420.678 lei.

Asociaţii societăţii „L" vor primi, ca urmare a divizării, 7.722 părţi sociale a 1 leu (valoarea nominală a unei părţi sociale).

Scanned with OKEN Scanner

5. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia divizării.

Contabilitatea la societatea „L" care s-a divizat integral

Înregistrările contabile, în lei sunt:

a) transmiterea elementelor de capital propriu:

%	=	456	1.071.000 lei
1012			30.000 lei
105			1.005.000 lei
1068			6.000 lei
121			30.000 lei

b) scăderea din evidenţă a elementelor de activ transferate societăţilor „U" şi „O":

892	=	%	2.687.010 lei
		213	900.000 lei
		371	948.000 lei
		411	584.010 lei
		5121	255.000 lei

c) transmiterea elementelor de pasiv la societăţile „U" şi „O":

%	=	892	2.687.010 lei
401			1.386.000 lei
419			230.010 lei
456			1.071.000 lei

Contabilitatea la societatea „U"

Înregistrările contabile, în lei sunt:

a) înregistrarea majorării capitalului social şi a primei de divizare:

456	=	%	428.400 lei
		1012	7.722 lei
		1042	420.678 lei

b) preluarea elementelor de activ de la societatea „L":

%	=	891	1.074.804 lei	sau	%	=	891	1.093.200 lei
213			360.000 lei		213			360.000 lei
371			379.200 lei		371			379.200 lei
411			233.604 lei		411			252.000 lei
5121			102.000 lei		5121			102.000 lei

Contul 411 se preia la valoarea brută inclusiv provizionul reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

c) Preluarea elementelor de pasiv de la societatea „L":

891	=	%	1.074.804 lei	sau	891	=	%	1.093.200 lei
		401	554.400 lei				401	554.400 lei
		419	92.004 lei				419	92.004 lei
		456	428.400 lei				456	428.400 lei
							491	18.396 lei

Scanned with OKEN Scanner

Contabilitatea la societatea „O"

Înregistrările contabile, în lei:

a) înregistrarea capitalului propriu (activul net):

456	=	%	642.600 lei
		1012	18.000 lei
		105	603.000 lei
		1068	3.600 lei
		117	18.000 lei

b) preluarea elementelor de activ de la societatea „L":

%	=	891	1.612.206 lei	sau	%	=	891	1.639.800 lei
213			540.000 lei		213			540.000 lei
371			568.800 lei		371			568.800 lei
411			350.406 lei		411			378.000 lei
5121			153.000 lei		5121			153.000 lei

c) preluarea elementelor de pasiv de la societatea „L":

891	=	%	1.612.206 lei	sau	891	=	%	1.639.800 lei
		401	831.600 lei				401	831.600 lei
		419	138.006 lei				419	138.006 lei
		456	642.600 lei				456	642.600 lei
							491	27.594 lei

6. Întocmirea bilanțurilor societăților comerciale rezultate în urma divizării

După primirea protocolului şi a balanței de verificare se va întocmii bilanțul societății „U" şi „O"

Bilanțul societății „U"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213- 2813) (2.040.000+360.000-600.000)	02	1.800.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.800.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301+371) (847.500 + 379.200)	05	1.226.700
II CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (592.500+252.000-30.000-18.396)	06	796.104
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	372.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	2.394.804
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401+419)	11	2.601.204

Scanned with OKEN Scanner

E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-206.400
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.593.600
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	28.722
- capital subscris vărsat (ct.1012) (28.422 părţi sociale x 1 leu/parte socială)	21	28.722
II.PRIME DE CAPITAL (ct.1042)	23	420.678
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	240.000
IV. REZERVE (ct.1068)	26	919.200
VI.REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR (ct.121) Sold D	30	15.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.593.600
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.593.600

Bilanţul societăţii „O"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213- 2813) (783.000-243.000)	02	540.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	540.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371)	05	568.800
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (378.000-27.594)	06	350.406
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	153.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.072.206
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (831.600+138.006)	11	969.606
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	102.600
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	642.600
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	18.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (18.000 părţi sociale x 1 leu/parte socială)	21	18.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	603.000

Scanned with OKEN Scanner

IV. REZERVE (ct.1068)	26	3.600
V.REZULTATUL REPORTAT (CT.117)Sold C	27	18.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27+29-30-31)	32	642.600
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	642.600

4.2.2. Contabilitatea divizării societăţilor comerciale care nu îşi încetează existenţa

Divizarea se face prin împărţirea parţială a patrimoniului unei societăţi fără a se dizolva, între două sau mai multe societăţi existente sau care iau fiinţă conform prevederilor din Legea nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare.

Înregistrări în contabilitate

1. S-a efectuat inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care participă la divizare.

2. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţurilor celor două societăţi comerciale care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate, se prezintă astfel:

Societatea comercială „F" se divizează cedând 80%, ea rămânând cu 20% din patrimoniu. Societatea „G", care este deja înfiinţată preia 40% din patrimoniu, iar societatea „H" care se înfiinţează preia 40% din patrimoniu.

Bilanţul Societăţii „G"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213- 2813) (1.038.000-288.000)	02	750.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	750.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371)	05	300.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (1.320.000-45.000)	06	1.275.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	168.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.743.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (1.200.000+888.600)	11	2.088.600
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	- 345.600

Scanned with OKEN Scanner

F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	404.400
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	27.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (13.500 părţi sociale x 2 lei/parte socială)	21	27.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	12.000
IV. REZERVE (ct.1068)	26	365.400
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	404.400
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	404.400

Bilanţul societăţii „F"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213- 2813) (2.173.500 – 373.500)	02	1.800.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.800.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct. 301-308+371) (1.260.000-126.000+973.800)	05	2.107.800
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (1.710.000-210.000)	06	1.500.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	375.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	3.982.800
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (3.000.000 + 851.700)	11	3.851.700
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	131.100
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	404.400
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	48.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (24.000 mii părţi sociale x 2 lei/parte socială)	21	48.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	973.500
IV. REZERVE (ct.1068)	26	909.600
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-29+29-30-31)	32	1.931.100
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.931.100

Scanned with OKEN Scanner

• Societăţile „G" şi „H" preiau, prin divizare, cota parte din elementele de activ şi de pasiv ale societăţii „F".

• Determinarea cotei părţi din activul net al societăţii „F" care se divizează, preluat de societatea „G":

1.931.100 lei x 40% = 772.440 lei

• Activul net contabil al societăţii „G" este de 404.400 lei.

3. Determinarea raportului de schimb al părţilor sociale, pentru a acoperi aportul societăţii comerciale „F".

• Stabilirea valorii contabile a părţilor sociale ale societăţilor „F" şi „G"

Societatea „F"

772.440 lei : 9.600 parti sociale (cota parte din 24.000 părţi sociale) = 80,4 lei (suma exactă 80,4625 lei/ parte socială.)

Societatea „G"

404.400 lei : 13.500 părţi sociale = 29,9 lei (suma exactă 29,95556 lei) parte socială.

• Stabilirea raportului de schimb al părţilor sociale, prin raportarea valorii contabile a unei părţi sociale a societăţii „F" la valoarea contabilă a unei părţi sociale a societăţii „G".

80,4625 lei/parte socială : 29,95556 lei/parte socială = 2,686, adică se schimbă o parte socială a societăţii „F" pentru 2,686 părţi sociale ale societăţii „G".

4. Determinarea numărului de părţi sociale ce trebuie emise de societatea comercială „G", fie prin raportarea activului net al societăţii comerciale „F" la valoarea contabilă a unei părţi sociale a societăţii comerciale „G", fie prin înmulţirea numărului de părţi sociale ale societăţii „F" cu raportul de schimb:

- valoarea activului net al societăţii „F" este de 772.440 lei
- valoarea contabilă a unei părţi sociale la societatea „G" este de 29,96 lei

772.440 lei : 29,96 lei/ parte socială = 25.785 părţi sociale (cifra exactă 25786,2 părţi sociale)

sau

9.600 părţi sociale x 2,686 (raportul de schimb) = 25.785 părţi sociale.

• Determinarea creşterii capitalului social la societatea „G", prin înmulţirea numărului de părţi sociale care trebuie emise de societatea „G" cu valoarea nominală a unei părţi sociale de la această societate:

25.785 părţi sociale x 2lei/parte sociala (valoarea nominală a unei părţi sociale) = 51.570 lei.

• Calcularea primei de divizare, ca diferenţă între valoarea contabilă a părţilor sociale şi valoarea nominală a acestora:

772.440 lei – 51.570 lei = 720.870 lei primă de divizare

sau

Scanned with OKEN Scanner

- Calcularea primei de divizare, ca diferență între valoarea contabilă a părților sociale, valoarea nominală a acestora și valoarea rezervelor:

772.440 lei – 51.570 lei – 363.840 lei = 357.030 lei primă de divizare.

Asociații societății „F" vor primi, ca urmare a divizării, 25.785 părți sociale a 2 lei/parte socială (valoarea nominală a unei părți sociale).

5. Evidențierea în contabilitatea societăților a operațiunilor efectuate cu ocazia divizării.

Contabilitatea la societatea „F" care s-a divizat în proporție de 80%

Înregistrările contabile, în lei sunt:

a) transmiterea elementelor de capitaluri proprii:

%	=	456	1.544.700 lei
1012			38.400 lei
105			778.800 lei
1068			727.680 lei

Societatea „F", care nu și-a încetat existența, poate să transmită în locul capitalului social alte elemente de capital propriu de aceeași valoare.

b) scăderea din evidență a elementelor de activ transferate:

892	=	%	4.626.240 lei
		214	1.440.000 lei
		301	907.200 lei
		371	779.040 lei
		411	1.200.000 lei
		5121	300.000 lei

c) transmiterea conturilor de pasiv:

%	=	892	4.626.240 lei
401			2.400.000 lei
419			681.360 lei
456			1.544.880 lei

Contabilitatea la societatea „G"

Înregistrările contabile, în lei sunt:

a) înregistrarea majorării capitalului social și a primei de divizare:

456	=	%	772.440 lei	sau	456	=	%	2.574.800 lei
		1012	51.570 lei				1012	171.900 lei
		1042	720.870 lei				1042	1.190.100 lei
							1068	1.212.800 lei

b) preluarea elementelor de activ de la societatea „F":

%	=	891	2.313.120 lei	sau	%	=	891	2.397.120 lei
213			720.000 lei		214			720.000 lei
301			453.600 lei		301			453.600 lei

Scanned with OKEN Scanner

371		389.520 lei		371			389.520 lei
411		600.000 lei		411			684.000 lei
5121		150.000 lei		5121			150.000 lei

c) preluarea elementelor de pasiv de la societatea „F":

sau

891	=	%	2.313.120 lei	sau	891	=	%	2.397.120 lei
		401	1.200.000 lei				401	1.200.000 lei
		419	340.680 lei				420	340.680 lei
		456	772.440 lei				456	772.440 lei
							491	84.000 lei

Contabilitatea la societatea „H"

Înregistrările contabile, în lei sunt:

a) înregistrarea capitalului propriu (activul net):

456	=	%	772.440 lei
		1012	192.000 lei
		105	389.400 lei
		1068	363.840 lei

Societatea „H", poate să primească în locul capitalului social alte elemente de capital propriu de aceeaşi valoare.

b) preluarea elementelor de activ de la societatea „F":

%	=	891	2.313.120 lei	sau	%	=	891	2.397.120 lei
214			720.000 lei		214			720.000 lei
301			453.600 lei		301			453.600 lei
371			389.520 lei		371			389.520 lei
411			600.000 lei		411			684.000 lei
5121			150.000 lei		5121			150.000 lei

c) preluarea elementelor de pasiv de la societatea „F"

891	=	%	2.313.120 lei	sau	456	=	%	2.397.120 lei
		401	1.200.000 lei				401	1.200.000 lei
		419	340.680 lei				419	340.680 lei
		456	772.440 lei				456	772.440 lei
							491	84.000 lei

Contului 411 se preia la valoarea brută, inclusiv provizionul de depreciere reflectat în contul 491, care la constituire a fost deductibil fiscal.

6. Întocmirea bilanţurilor societăţilor comerciale rezultate în urma divizării

După primirea protocolului de divizare şi întocmirea balanţei de verificare se întocmeşte bilanţul societăţii „G" şi „H".

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul societăţii „G"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213- 2813) (1.038.000-280.000+720.000)	02	1.470.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.470.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct. 301-308+371) (504.000-50.400+300.000+389.400)	05	1.143.120
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (1.320.000+684.000-45.000-84.000)	06	1.875.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121) (168.000+150.000)	08	318.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	3.336.120
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (2.400.000+1.229.280)	11	3.029.280
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-293.160
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.176.840
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	78.570
- capital subscris vărsat (ct.1012) (39,105 părţi sociale x 2 lei/parte socială)	21	78.570
II.PRIME DE CAPITAL (ct.1042)	23	357.030
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	12.000
IV. REZERVE (ct.106)	26	729.240
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.176.840
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.176.840

Bilanţul societăţii „H"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213- 2813) (869.400-149.400)	02	720.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	720.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		

Scanned with OKEN Scanner

I STOCURI (ct. 301-308+371) (504.000-50.400+389.520)	05	843.120
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (684.000-84.000)	06	600.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	150.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.593.120
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401+419) (1.200.000 + 340.680)	11	1.540.680
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	52.440
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	772.440
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	19.200
- capital subscris vărsat (ct.1012) (9.600 părţi sociale x 2lei/parte socială)	21	19.200
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	389.400
IV. REZERVE (ct.1068)	26	363.840
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	772.440
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	772.440

Bilanţul societăţii „F”

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213- 2813) (434.700 – 74.700)	02	360.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	360.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct. 301-308+371) (252.000-25.200+194.760)	05	421.560
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (342.000-42.000)	06	300.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	75.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	796.560
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (600.000+170.340)	11	770.340

Scanned with OKEN Scanner

E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	26.220
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	386.220
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	96.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (4.800 părţi sociale x 2 lei/parte socială)	21	96.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	194.700
IV. REZERVE (ct.1068)	26	181.920
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	386.220
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	386.220

În exemplul prezentat mai sus se presupune că amortizarea de 40% corespunde imobilizărilor corporale preluate. De asemenea, se presupune că diferenţele de preţ de 40% corespund materiilor prime preluate, iar provizioanele pentru deprecierea mărfurilor şi clienţilor în proporţie de 40% corespund mărfurilor depreciate şi, respectiv, clienţilor preluaţi.

4.3. Contabilitatea aportului parţial de active

Aportul parţial de active reprezintă acea operaţiune prin care o societate existentă, transmite o parte din bunurile sale patrimoniale sub forma de aport, către una sau mai multe societăţi noi sau existente, în schimbul acestora societatea aportoare primeşte titluri de participare ale societăţii beneficiare.

Aportul poate fi format, fie din bunuri mobile sau imobile independente, fie dintr-un ansamblu de bunuri active independente, bani sau chiar titluri de portofoliu.

Spre deosebire de operaţiunile de fuziune sau divizare, operaţiunea de aport parţial de active nu produce în nici o situaţie dizolvarea societăţii aportoare.

Nici creanţele şi nici cheltuielile nu pot face obiectul aportului parţial de active.

Si în cazul aportului parţial de active, atât la societatea aportoare cât şi la societatea beneficiară, se urmăreşte aceleaşi etape ca şi în cazul fuziunii sau divizării cu deosebirea ca societatea aportoare nu se dizolvă.

În cazul în care societatea care aportează parţial active este membră a unui grup, apar unele aspecte particulare după cum urmează:

a) societatea aportoare (grupul) reţine acţiunile primite de la societatea beneficiară a aportului, situaţie în care aportul parţial de active nu influenţează situaţia patrimonială a societăţii membre;

b) societatea aportoare (grupul) reţine acţiunile primite în compensarea aportului de active.

Scanned with OKEN Scanner

Aceasta din urmă situaţie, necesită rezolvarea a două aspecte:

• stabilirea activelor care pot fi înscrise în bilanţ, fie la valoarea contabilă a titlurilor societăţii aportoare, ponderată cu raportul existent la data aportului între valoarea reală a titlurilor repartizate, şi valoarea reală a titlurilor societăţii aportoare, fie la valoarea contabilă a titlurilor societăţii aportoare, care sunt înscrise în bilanţ diminuată cu suma datorată.

• cesiunea de acţiuni de către societatea aportoare, care se referă atât la acţiunile primite după aportul parţial de active, cât şi la acţiunile deţinute anterior.

4.3.1. Înregistrări în contabilitate

1. Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care participă la aportul de active.

Reevaluarea imobilizărilor corporale ale societăţii „B", pe baza evaluării efectuate de evaluatori autorizaţi, înregistrează un plus de 12.000 lei (valoarea justă este de 750.000 lei faţă de valoarea contabilă netă de 738.000 lei.)

Regularizarea diferenţelor din reevaluare la societatea „B", în lei:

213 = 105 12.000 lei

Rezultatele evaluării societăţii „A" sunt reflectate la venituri, aşa cum se va vedea la pct. 6.

2. Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţurilor celor două societăţi comerciale care participă la divizare, în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii efectuate cu această ocazie, se prezintă astfel:

Societatea comercială „A" aportează 40% din acţiunile sale constând în imobilizări corporale, stocuri şi disponibilităţi către două societăţi. Societatea „B", care este deja înfiinţată preia 20%, din aport, iar societatea „C" care se înfiinţează preia 20% din aport.

Bilanţul Societăţii „B"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (1.038.000-288.000)	02	750.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	750.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.371)	05	300.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (1.320.000-45.000)	06	1.275.000

Scanned with OKEN Scanner

IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	168.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.743.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.404+419)	11	2.088.600
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	- 345.600
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	404.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	27.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (13.500 părţi sociale x 2lei/parte socială)	21	27.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	12.000
IV. REZERVE (ct.1061+1068)	26	365.400
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	404.400
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	404.400

Bilanţul societăţii „A”

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (1.950.000-373.500)	02	1.576.500
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.576.500
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301-308+371) (1.260.000-126.000+973.800)	05	2.107.800
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	1.875.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	3.982.800
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401+419) (3.000.000 + 851.700)	11	3.851.700
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	131.100
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.707.600
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	48.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (24.000 părţi sociale x 2 lei/parte socială)	21	48.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	750.000

Scanned with OKEN Scanner

IV. REZERVE (ct.1068)	26	909.600
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.707.600
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.707.600

3. Evaluarea globală a societăţilor:

Valoarea globală a societăţilor rezultată în urma evaluării (de exemplu a mijloacelor de transport), înregistrează următoarele creşteri faţă de activul net contabil:

- Societatea „A" : 223.500 lei
- Societăţile „B" şi „C" preiau active, cota parte din valoarea globală a societăţii „A" evaluate.

• Determinarea cotei părţi din aportul net după evaluare al societăţii „A" care aportează active preluate de societatea „B":
Plusvalori: 223.500 lei x 20 % = 44.700 lei

• Aport net după evaluare = (5.559.300 lei x 20% + 44.700 lei =
= 1.111.860 + 44.700 lei = 1.156.560 lei

• Determinarea activului net contabil al societăţii „B":
Activ net contabil = 2.493.000 lei – 2.088.600 lei = 404.400 lei

4. Determinarea raportului de schimb al părţilor sociale, pentru a acoperi aportul societăţii comerciale „A".

• Stabilirea valorii contabile a părţilor sociale ale societăţilor „A" şi „B":

Societatea „A"

1.156.560 lei: 4.800 (cota parte din 24.000) părţi sociale = 240,95 lei/parte socială.

Societatea „B"

404.400 lei : 13.500 părţi sociale = 29,95 lei/parte socială

• Stabilirea raportului de schimb (RS) al părţilor sociale, prin raportarea valorii contabile a unei părţi sociale a societăţii „A" la valoarea contabilă a unei părţi sociale a societăţii „B":

RS = 140,95 lei/parti sociale : 29,95 lei/parti sociale = 8,045. Adică se schimbă o parte socială a societăţii „A" pentru 8,045 părţi sociale ale societăţii „B".

5. Determinarea numărului de părţi sociale ce trebuie emise de societatea comercială „B", fie prin raportarea aportului net după evaluare al societăţii comerciale „A" la valoarea contabilă a unei părţi sociale a societăţii comerciale „B", fie prin înmulţirea numărului de părţi sociale ale societăţii „A" cu raportul de schimb:

- Valoarea aportului net după evaluare al societăţii „A" este de: 1.156.560 lei
- Valoarea contabilă a unei părţi sociale la societatea „B" este de: 29,95 lei

• Numărul de părţi sociale emise de societatea „B":

Scanned with OKEN Scanner

1.156.560 lei : 29,95 lei/părţi sociale = 38.616/părţi sociale

sau

4.800 părţi sociale x 8,045 (raportul de schimb)= 38.616 părţi sociale.

- Determinarea creşterii capitalului social la societatea „B", prin înmulţirea numărului de părţi sociale care trebuie emise de societatea „B" cu valoarea nominală a unei părţi sociale de la această societate:

38.616 părţi sociale x 2 lei/parte socială (valoarea nominală a unei părţi sociale)= 77.232 lei

- Calcularea primei de aport, ca diferenţă între valoarea contabilă a părţilor sociale şi valoarea nominală a acestora:

1.156.560 lei – 77.232lei = 1.079.328 lei primă de aport.

sau

- Calcularea primei de aport, ca diferenţă între valoarea contabilă a părţilor sociale, valoarea nominală a acestora şi valoarea rezervelor:

1.156.560 lei – 77.202 lei – 181.920 lei = 897.408 lei.

Asociaţii societăţii „A" vor primi, ca urmare a aportului de active, 38.616 părţi sociale a 2 lei /parte socială (valoarea nominală a unei părţi sociale).

6. Evidenţierea în contabilitatea societăţilor a operaţiunilor efectuate cu ocazia aportului parţial de active.

A. Contabilitatea la societatea „A" care a aportat active în proporţie de 40 %

Înregistrări contabile, în lei:

a) evidenţierea valorii activului transferat:

461/B	=	7583	1.156.560 lei
461/C	=	7583	1.156.560 lei

b) scăderea din evidenţă a elementelor de activ transferate:

6583	=	%	2.223.720 lei
		213	630.600 lei
		214	453.600 lei
		371	389.520 lei
		5121	750.000 lei

c) închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli:

121	=	6583	2.223.720 lei
7583	=	121	2.313.120 lei

d) regularizarea conturilor 456 şi 461:

456	=	461/B	1.156.560 lei
456	=	461/C	1.156.560 lei

Scanned with OKEN Scanner

e) primirea titlurilor (părţi sociale) emise de societatea „B" şi „C" în contul aporturilor.

263	=	456	2.223.720 lei
A			1.156.560 lei
C			1.156.560 lei

B. Contabilitatea la societatea „B"

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea majorării capitalului social:

456	=	%	1.156.560 lei
		1012	77.232 lei
		105	44.700 lei
		1042/analitic distinct, rezerva legală	1.034.628 lei

b) preluarea elementelor de activ de la societatea „A":

%	=	456	1.156.560 lei
213			360.000 lei
301			226.800 lei
371			194.760 lei
5121			375.000 lei

c) după înregistrarea aportului la Oficiul Registrului Comerţului se efectuează înregistrarea contabilă pentru rezervele care au fost deduse fiscal şi se doreşte menţinerea lor în contabilitatea societăţii beneficiare.

1042/analitic distinct - alte rezerve	1068	1.034.628 lei

C. Contabilitatea la societatea „C"

Înregistrări contabile, în lei:

a) înregistrarea capitalului propriu (activului net):

456	=	%	1.156.560 lei
		1012	(4800 parţi sociale x 2 lei) 9.600 lei
		105	44.700 lei
		1068	1.102.260 lei

preluarea elementelor de activ de la societatea „A":

%	=	456	1.156.560 lei
213			360.000 lei
301			226.800 lei
371			194.760 lei
5121			375.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul societăţii „B"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (1.038.000-288.000+360.000)	02	1.110.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.110.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301-308+371) (277.200-50.400+300.000+194.760)	05	1.175.160
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411-491) (1.320.000+684.000-45.000-84.000)	06	1.275.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	543.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	2.539.560
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401+419)	11	2.088.600
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	450.960
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.560.960
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	104.232
- capital subscris vărsat (ct.1012) (52.116 părţi sociale x 2 lei/parte socială)	21	104.232
II. PRIME DE CAPITAL (ct.1042)	23	-
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	56.700
IV. REZERVE (ct.1068)	26	1.400.028
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.560.960
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.560.960

Bilanţul societăţii „C"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213)	02	360.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	360.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301+371)	05	421.560

Scanned with OKEN Scanner

(226.800+194.760)		
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	375.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	796.560
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401+419)	11	
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	796.560
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.156.560
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	9.600
- capital subscris vărsat (ct.1012) (4.800 părţi sociale x 2 lei/parte socială)	21	9.600
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	44.700
IV. REZERVE (ct.1068)	26	1.102.260
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.156.560
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.156.560

Bilanţul societăţii „A"

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813) (1.170.000-224.100)	02	945.900
III. IMOBILIZARI FINANCIARE (ct.263)	03	2.223.720
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	3.169.620
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct.301+371) (756.000-75.600+584.280)	05	1.264.680
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	1.125.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	2.389.680
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.404+419) (3.000.000 + 851.700)	11	3.851.700
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-1.462.020
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	1.707.600
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	48.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (24.000 părţi sociale x 2 lei/parte socială)	21	48.000

Scanned with OKEN Scanner

III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	750.000
IV. REZERVE (ct.1068)	26	909.600
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.707.600
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.707.600

4.3.2. Implicaţii fiscale

La societatea „A"

1. Veniturile provenite din transferul activelor (contul 7583 „Venituri din cedarea activelor şi alte operaţii de capital") sunt venituri neimpozabile în conformitate cu prevederile din Codul fiscal, iar cheltuielile privind activele cedate (contul 6583 „Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital") sunt cheltuieli nedeductibile, dacă soldul contului 121 din aceste operaţiuni nu a fost transferat ca profit distribuibil.

2. Societatea „A" trebuie să transmită societăţilor „B" şi „C" valoarea fiscală a fiecărui element de activ şi pasiv transferat. Valoarea fiscală a mijloacelor fixe amortizate, definite în conformitate cu prevederile Codului fiscal, se determină luând în calcul valoarea utilizată pentru calculul amortizării fiscale fără a folosi date din contabilitate sau orice reevaluare a acestor active, urmând să se amortizeze pe durata normală rămasă.

3. Rezervele din reevaluarea imobilizărilor în conformitate cu prevederile din Codul Fiscal nu sunt deductibile la amortizare.

4. Întocmirea bilanţului contabil

După primirea protocolului de predare-primire a aporturilor şi întocmirea balanţei de verificare se încheie bilanţul societăţilor „B" şi „C" beneficiare ale aporturilor şi a societăţii „F" după predarea aporturilor.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul V

Contabilitatea dizolvării şi lichidării societăţilor comerciale, a retragerii sau excluderii unor asociaţi

5.1. Contabilitatea lichidării hotărâtă de adunarea generală a acţionarilor sau a asociaţilor, în situaţia în care se obţine profit din lichidare

5.1.1. Etapele lichidării

În această etapă a dizolvării societăţii comerciale se efectuează următoarele operaţiuni:

- începerea lichidării;
- operaţiunile propriu zise de lichidare;
- încheierea lichidării.

Operaţiunile de mai sus presupun parcurgerea următoarelor etape ale lichidării:

a) Inventarierea şi evaluarea elementelor de activ şi de pasiv ale societăţilor comerciale care urmează să se lichideze, potrivit Legii contabilităţii nr.82/1991, republicată, a normelor şi reglementărilor contabile, înregistrarea rezultatelor inventarierii şi ale evaluării;

b) Întocmirea situaţiilor financiare de către societăţile comerciale care urmează să se lichideze;

c) Stabilirea de către adunarea generală a acţionarilor sau a asociaţilor a operaţiunilor care urmează să fie efectuate de către lichidator în numele societăţii comerciale ce se lichidează;

d) Valorificarea elementelor de activ (vânzarea imobilizărilor şi a stocurilor, încasarea creanţelor, a investiţiilor financiare pe termen scurt etc.);

e) Achitarea datoriilor societăţii comerciale către bugetul de stat, bugetul asigurărilor sociale de stat, celelalte obligaţii sociale şi alte fonduri, salariaţi şi alţi terţi.

Se întocmeşte bilanţul în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii.

Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţului, se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul societăţii „Y"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
II IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213- 2813) (6.000.000-3.600.000)	02	2.400.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	2.400.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct. 301-391) (600.000-120.000)	05	480.000
II CREANŢE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.4111+4118-491) (750.000+150.000-60.000)	06	840.000
IV CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	180.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	1.500.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.404)	11	1.800.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-300.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	2.100.000
H. PROVIZIOANE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI (ct.151)	15	300.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	1.500.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (1.500.000 părţi sociale x 1 leu/parte socială)	21	1.500.000
IV. REZERVE (ct.1061)	26	300.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.800.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.800.000

5.1.2. Operaţiunile de lichidare a societăţii comerciale efectuate de lichidator

Aceste operaţiuni sunt:

a) Clădirile au fost vândute cu 2.700.000 lei faţă de valoarea contabilă netă de 2.400.000 lei;

b) Materiile prime au fost vândute cu 432.000 lei faţă de valoarea contabilă netă de 480.000 lei;

c) Clienţii incerţi sunt în sumă de 150.000 lei, din care se încasează 72.000 lei, iar pentru încasarea înainte de termen a clienţilor cerţi s-au acordat sconturi în sumă de 15.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

d) Pentru plata înainte de termen a datoriilor către furnizori, aceştia au acordat sconturi în sumă de 60.000 lei;

e) Cheltuielile efectuate cu lichidarea societăţii sunt de 156.000 lei.

5.1.3. Înregistrări contabile privind operaţiunile de lichidare

Înregistrările în contabilitate privind operaţiunile de lichidare se fac în lei şi sunt următoarele:

1. Valorificarea imobilizărilor corporale:

a) vânzarea clădirilor

461	=	%	3.213.000 lei
		7583	2.700.000 lei
		4427	513.000 lei

b) încasarea contravalorii

5121	=	461	3.213.000 lei

c) scăderea din evidenţă a clădirilor vândute

%	=	212	6.000.000 lei
281			3.600.000 lei
6583			2.400.000 lei

d) închiderea contului de venituri

7583	=	121	2.700.000 lei

e) închiderea contului de cheltuieli

121	=	6583	2.400.000 lei

2. Valorificarea stocurilor:

a) vânzarea materiilor prime

411	=	%	514.080 lei
		707	432.000 lei
		4427	82.080 lei

b) trecerea la mărfuri a materiilor prime şi scăderea din gestiune a mărfurilor vândute

371	=	301	600.000 lei
607	=	371	600.000 lei

c) anularea provizionului

391	=	7814	120.000 lei

d) închiderea contului de cheltuieli

121	=	607	600.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

e) închiderea conturilor de venituri

%	=	121	552.000 lei
707			432.000 lei
7814			120.000 lei

f) încasarea contravalorii materiilor prime vândute

5121	=	411	514.080 lei

3. Valorificarea creanţelor:

a) încasarea parţială de la clienţi incerţi

5121	=	4118	72.000 lei

b) trecerea pe cheltuieli a clienţilor incerţi neâncasaţi

6588	=	4118	78.000 lei

c)anularea provizioanelor

491	=	7814	60.000

d) încasarea clienţilor cerţi

5121	=	411	735.000 lei

e) acordarea sconturilor

667	=	411	15.000 lei

f) închiderea conturilor de cheltuieli

121	=	%	93.000 lei
		667	15.000 lei
		6588	78.000 lei

g)închiderea contului de venituri

7814	=	121	60.000 lei

4. Valorificarea datoriilor:

a)plata furnizorilor de imobilizări

404	=	5121	1.740.000 lei

b)scont primit

404	=	767	60.000 lei

c) închiderea contului de venituri

767	=	121	60.000 lei

5. Cheltuielile de lichidare:

a) cheltuieli efectuate

628	=	5121	156.000 lei

b) închiderea contului de cheltuieli

121	=	628	156.000 lei

6. Anularea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli

a)anularea provizioanelor

151	=	7812	300.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

b)închiderea contului de venituri

7812	=	121	300.000 lei

7. Regularizarea T.V.A.:

a) T.V.A. de plată

4427	=	4423	595.080 lei

b)plata T.V.A.

4423	=	5121	595.080 lei

8. Calcularea, reţinerea şi virarea impozitului pe profit şi a impozitului pe dividende în urma acţiunii de lichidare.

Societatea „Y" se încadrează în prevederile de aplicare a cotei de impozitare prevăzută în codul fiscal.

a) impozit pe profit datorat

691	=	441	105.750 lei

b) închiderea contului de cheltuieli

121	=	691	105.750 lei

c) virarea impozitului pe profit

441	=	5121	105.750 lei

A. Situaţia conturilor 121 şi 5121 înainte de efectuarea partajului (lei)

D	121	C		D	5121	C	
1e)	2.400.000	1d)	2.700.000	SI	180.000		
2d)	600.000	2e)	552.000	1b)	3.213.000	4a)	1.740.000
3f)	93.000	3g)	60.000	2f)	514.080	5a)	156.000
5b)	156.000	4c)	60.000	3a)	72.000	7b)	595.080
8b)	105.750	6b)	300.000	3d)	735.000	8c)	105.750
Total:	3.354.750	Total:	3.672.000	Total:	4.714.080	Total:	2.596.830
Sold C:	317.250					SoldD:	2.117.250

Bilanţul înainte de efectuarea partajului

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
IV.CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	2.117.250
B.ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05.la 08)	09	2.117.250
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PĂNĂ LA UN AN	11	0

Scanned with OKEN Scanner

E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	2.117.250
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	2.117.250
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	1.500.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (1.500.000 părţi sociale x 1 leu/parte socială)	21	1.500.000
IV. REZERVE (ct.1061)	26	300.000
VI.REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR (ct. 121) Sold C	29	317.250
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	2.117.250
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	2.117.250

Efectuarea partajului capitalului propriu (activului net) al societăţii comerciale, rezultat din lichidarea societăţii comerciale se face în funcţie de:

a) prevederile statutului şi/sau ale contractului de societate;
b) hotărârea adunării generale a acţionarilor sau a asociaţilor, consemnată în registrul şedinţelor adunării generale;
c) cota de participare la capitalul social.

Partajul constă în împărţirea capitalului propriu (activului net), rezultat din lichidare, între acţionarii sau asociaţii societăţii comerciale.

5.1.4. Înregistrări contabile privind operaţiunile de partaj între asociaţi sau acţionari, persoane fizice

Operaţiile efectuate de societatea comercială aflată în lichidare, în legătură cu asociaţii, în lei sunt următoarele:

1. Restituirea capitalului social

a) obligaţia de restituire

1012	=	456	1.500.000 lei

b) plata către acţionari/asociaţi

456	=	5121	1.500.000 lei

2. Restituirea rezervelor legale

a) obligaţia de restituire

1061	=	456	300.000 lei

b)impozitul pe profit aferent rezervelor legale(300.000x25%)

456	=	441	75.000 lei
441	=	5121	75.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

3. Decontarea profitului din lichidare

121	=	456	317.250 lei

4. Impozitul pe dividende aferente rezervelor legale şi profitului din operaţiuni de lichidare (225.000lei+317.250lei = 542.250lei x5%)

456	=	446	27.113 lei

5. Virarea impozitului pe dividende la bugetul statului

446	=	5121	27.113 lei

6. Plata dividendelor din rezerve legale şi din lichidare către acţionari/asociaţi (542.250lei-27.113lei)

456	=	5121	515.137 lei

A. Situaţia conturilor 456 şi 5121, după efectuarea partajului (lei)

D	456	C		D	5121	C
1b)	1.500.000	1a)	1.500.000	SI	2.117.250	1b) 1.500.000
2b)	75.000	2a)	300.000			2b) 75.000
4)	27.113	3a)	317.250			4) 27.113
6)	515.137					6) 515.137
Total	2.117.250	Total	2.117.250	Total	2.117.250	Total 2.117.250

După efectuarea operaţilor de partaj conturile societăţii se închid, urmând a fi efectuate doar operaţiile legale de radierea societăţii din registrele Oficiului Comerţului şi organelor fiscale.

5.2. Contabilitatea falimentului unei societăţi comerciale, în situaţia în care disponibilităţile băneşti rezultate în urma lichidării asigură achitarea datoriilor

5.2.1. Etapele lichidării ca urmare a declarării falimentului societăţii comerciale

Cu ocazia declarării falimentului din punct de vedere contabil se urmăresc aceleaşi etape de la pct. 5.1.1.

Situaţia elementelor de activ şi de pasiv, conform bilanţului întocmit pe baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii, se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul societății „Z"

- lei -

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.208-2808) (1.200.000-300.000)	01	900.000
II.IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.212-2812 (3.000.000-750.000)	02	2.250.000
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE (ct.261)	03	750.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	3.900.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct. 371)	05	1.500.000
II CREANȚE (Sumele ce urmează a fi încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat).(ct.411)	06	600.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	2.100.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+404+419) (1.350.000+600.000+450.000)	11	2.400.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-300.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	3.600.000
G. DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN (ct. 162)	14	1.800.000
J.CAPITAL ȘI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	1.500.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (1.500.000 acțiuni x 1 leu/acțiune)	21	1.500.000
IV. REZERVE (ct.1061)	26	300.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	1.800.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	1.800.000

Suma din contul 1068 este formată din repartizarea profitului net din anii anteriori.

5.2.2. Operațiunile efectuate de judecătorul sindic și de lichidator

Operațiunile efectuate de lichidator au în vedere, asigurarea disponibilităților bănești în vederea achitării datoriilor societăților către creditori:

1. S-au vândut programele informatice cu 750.000 lei față de valoarea contabilă netă de 900.000 lei;

Scanned with OKEN Scanner

2. S-au vândut clădiri cu 2.700.000 lei faţă de valoarea contabilă netă de 2.250.000 lei;
3. Mărfurile au fost vândute cu 1.800.000 lei faţă de valoarea contabilă netă de 1.500.000 lei:
4. S-au vândut titlurile de participare cu 900.000 lei faţă de 750.000 lei costul de achiziţie;
5. S-au încasat de la clienţi suma de 540.000 lei, acordându-se un scont de 10%;
6. S-au achitat împrumutul în sumă de 1.800.000 lei şi dobânda de 300.000 lei;
7. Au fost achitaţi furnizorii în sumă de 1.350.000 lei, primindu-se un scont de 5%;
8. Au fost achitaţi furnizorii de imobilizări în sumă de 600.000 lei;
9. Au fost restituite avansurile încasate de la clienţi în sumă de 450.000 lei;
10. Pentru efectuarea operaţiunilor de lichidare s-au efectuat cheltuieli în sumă totală de 240.000 lei din care:
    - salarii 150.000 lei;
    - cheltuieli cu licitaţiile 90.000 lei.

5.2.3. Înregistrări contabile privind operaţiunile de lichidare

Principalele înregistrări contabile privind operaţiunile de lichidare în lei sunt:

1. Valorificarea programelor informatice:

a) vânzarea programelor informatice

461	=	%	892.500 lei
		7583	750.000 lei
		4427	142.500 lei

b)scăderea din evidenţă a programelor informatice vândute

%	=	208	1.200.000 lei
2808			300.000 lei
6583			900.000 lei

c) încasarea contravalorii programelor informatice vândute

5121	=	461	892.500 lei

d) închiderea contului de venituri

7583	=	121	750.000 lei

e) închiderea contului de cheltuieli

121	=	6583	900.000 lei

2. Valorificarea imobilizărilor corporale:

a) vânzarea clădirilor

461	=	%	3.213.000 lei
		7583	2.700.000 lei
		4427	513.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

b) scăderea din evidenţă a clădirilor vândute

%	=	212	3.000.000 lei
2812			750.000 lei
6583			2.250.000 lei

c) încasarea contravalorii clădirilor vândute

5121	=	461	3.213.000 lei

d)închiderea contului de venituri

7583	=	121	2.700.000 lei

e)închiderea contului de cheltuieli

121	=	6583	2.250.000 lei

3. Valorificarea mărfurilor:

a) vânzarea mărfurilor

411	=	%	2.142.000 lei
		707	1.800.000 lei
		4427	342.000 lei

b) încasarea contravalorii mărfurilor

5121	=	411	2.142.000 lei

c) scăderea din gestiune a mărfurilor vândute

607	=	371	1.500.000 lei

d) închiderea contului de venituri

707	=	121	1.800.000 lei

e) închiderea contului de cheltuieli

121	=	607	1.500.000 lei

4. Valorificarea activelor obţinute:

a) vânzarea acţiunilor (titlurilor de participare)

461	=	7641	900.000 lei

b) scăderea din evidenţă a acţiunilor vândute

6641	=	261	750.000 lei

c) încasarea contravalorii acţiunilor

5121	=	461	900.000 lei

d) închiderea contului de venituri

7641	=	121	900.000 lei

e) închiderea contului de cheltuieli

121	=	6641	750.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

5. Valorificarea creanţelor:

a) încasarea creanţelor de la clienţi şi acordarea scontului

5121	=	411	540.000 lei
667	=	411	60.000 lei

b) închiderea contului de cheltuieli

121	=	667	60.000 lei

6. Regularizarea împrumutului:

a) plata împrumutului şi a dobânzii

162	=	5121	1.800.000 lei
666	=	5121	300.000 lei

b) închiderea contului de cheltuieli

121	=	666	300.000 lei

7. Regularizarea furnizorilor:

a) achitarea furnizorilor şi înregistrarea scontului

401	=	5121	1.282.500 lei
401	=	767	67.500 lei

b) închiderea contului de venituri:

767	=	121	67.500 lei

8. Achitarea furnizorilor de imobilizări:

404	=	5121	600.000 lei

9. Restituirea avansurilor încasate de la clienţi:

419	=	5121	450.000 lei

10. Regularizarea salariilor:

a) evidenţierea salariilor cuvenite, a impozitului pe salarii, precum şi plata acestora

641	=	421	150.000 lei
421	=	444	15.000 lei
581	=	5121	135.000 lei
5311	=	581	135.000 lei
421	=	5311	135.000 lei
444	=	5121	15.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

b) închiderea contului de cheltuieli

121	=	641	150.000 lei

11. Reflectarea cheltuielilor cu licitaţiile:

a) efectuarea cheltuielilor de licitaţie

628	=	5121	90.000 lei

b) închiderea contului de cheltuieli:

121	=	628	90.000 lei

12. Înregistrarea T.V.A. şi achitarea acesteia:

a) obligaţia de plată

4427	=	4423	997.500 lei

b) plată TVA

4423	=	5121	997.500 lei

A. Situaţia conturilor 121 şi 5121 înainte de efectuarea partajului (lei)

D	121	C		D	5121	C
1e)	900.000	1d)	750.000	1c)	892.500	6a) 1.800.000
2e)	2.250.000	2d)	3.000.000	2c)	3.213.000	6b) 300.000
3e)	150.000	3d)	1.800.000	3b)	2.142.000	7a) 1.282.500
4e)	750.000	4d)	900.000	4c)	900.000	8) 600.000
5e)	60.000	7b)	67.500	5a)	540.000	9) 450.000
6b)	300.000					10) 135.000
10b)	150.000					10) 15.000
11b)	90.000					11a) 90.000
Total:	6.000.000	Total	6.217.500	Total	7.687.500	Total: 5.670.000
Sold C:	217.500					Sold D: 2.017.500

B. Bilanţul înainte de efectuarea partajului

-lei-

B.ACTIVE CIRCULANTE		
IV.CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	2.017.500
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	2..017.500
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09-11)	12	2.017.500
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	2.017.500
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	1.500.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (1.500.000 acţiuni x 1leu/acţiune	21	1.500.000
IV. REZERVE (ct.1061)	26	300.000
VI. REZULTATUL EXERCIŢIULUI FINANCIAR (ct.121) Sold C	29	217.500

Scanned with OKEN Scanner

TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	2.017.500
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	2.017.500

- Distribuirea sumelor realizate din lichidare, potrivit planului de distribuire între creditori se face în ordinea prevăzută de lege.
- Societatea „Z" se încadrează în prevederile de aplicare a cotei de impozit pe profit prevăzută de Codul Fiscal.

5.2.4. Înregistrări contabile privind operaţiunile de partaj la asociaţi sau la acţionari, persoane fizice

Principalele operaţiuni contabile care se înregistrează în contabilitate privind partajul între acţionari sau asociaţi, în lei sunt:

1. Restituirea capitalului social la asociaţi sau acţionari:

a) obligaţia de plată

1012	=	456	1.500.000 lei

b) plata capitalului către acţionari/asociaţi

456	=	5121	1.500.000 lei

2. Impozit pentru profitul din lichidare:

a) impozitul pe profit datorat

691	=	441	54.375 lei (217.500x25%)

b) închiderea contului de cheltuieli

121	=	691	54.375 lei

c) virarea impozitului pe profit

441	=	5121	54.375 lei

3. Regularizări privind dividendele cuvenite acţionarilor/asociaţilor:

a) dividendele cuvenite asociaţilor sau acţionarilor

%	=	456	463.125 lei
1068			300.000 lei
121			163.125 lei (217.500-54.375)

b) impozit pe dividende

456	=	446	23.156 lei (463.125x5%)

c) virarea impozitului pe dividende

446	=	5121	23.156 lei

d) plata dividendelor la asociaţi sau la acţionari (463.125-2.3156= 439.969)

456	=	51214	439.969 lei

Scanned with OKEN Scanner

A. Situaţia conturilor 5121 şi 456, după efectuarea partajului (lei)

D	5121	C		D	456	C
S.I. 2.017.500	1b)	1.500.000		1a) 1.500.000	1a)	1.500.000
	2c)	54.375		3b) 23.156	3a)	463.125
	3c)	23.156		3d) 439.969		
	3d)	439.969				
Total: 2.017.500	Total:	2.017.500		Total: 1.963.125	Total:	1.963.125

Odată cu efectuarea operaţiei de partaj între acţionari sau asociaţi, conturile societăţii comerciale aflată în această situaţie se închid, urmând a fi efectuate în continuare operaţii legale de radiere a societăţii din registrele Oficiului Comerţului şi organelor fiscale.

5.3. Contabilitatea falimentului unei societăţi comerciale în nume colectiv, în situaţia în care disponibilităţile băneşti rezultate în urma falimentului nu asigură plata datoriilor

5.3.1. Etapele premergătoare lichidării ca urmare a falimentului

Şi în acest caz etapele sunt identice cu cele menţionate la pct. 5.1.1..

a). Se întocmeşte bilanţul în baza datelor din contabilitate, date care au fost puse de acord cu rezultatele inventarierii.

Bilanţul societăţii „X" S.N.C.

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.208-2808) (1.800.000-300.000)	01	1.500.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	1.500.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct. 371-378)(150.000-60.000)	05	90.000
IV.CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	240.000
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05 la 08)	09	330.000
C. CHELTUIELI IN AVANS (ct.471)	10	120.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	1.350.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-1.035.000

Scanned with OKEN Scanner

F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	465.000
I.VENITURI ÎN AVANS (ct.472)	18	135.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	240.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (24.000 părţi sociale x 10 lei/parte socială)	21	240.000
IV. REZERVE (ct.1061+1068)(15.000+300.000)	26	315.000
VI.REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR (ct.121) Sold D	30	90.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	465.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	465.000

b) Se determină aportul asociaţilor la capitalul social. Conform statutului şi contractului de societate aportul acestora este de 240.000 lei, din care:

- asociatul A 144.000 lei = 60%
- asociatul B 96.000 lei = 40%

5.3.2. Operaţiuni efectuate de judecătorul sindic şi lichidator

Judecătorul sindic şi lichidatorul SNC efectuează următoarele operaţiuni:

1. Vânzarea construcţiilor cu 750.000 lei faţă de valoarea contabilă netă de 1.500.000 lei;
2. Vânzarea mărfurilor cu 150.000 lei faţă de valoarea contabilă netă de 90.000 lei;
3. Încasarea chiriei în sumă de 120.000 lei, plătită în avans;
4. Restituirea chiriei în sumă de 135.000 lei, încasată anticipat;
5. Stabilirea sumelor de acoperit de către cei doi asociaţi pentru achitarea furnizorilor;
6. Plata furnizorilor.

5.3.3. Înregistrări contabile privind operaţiunile de lichidare

1. Valorificarea imobilizărilor corporale:

a. vânzarea construcţiilor

461	=	%	892.500 lei
		7583	750.000 lei
		4427	142.500 lei

b. scăderea din gestiune a construcţiilor vândute

%	=	212	1.800.000 lei
2812			300.000 lei
6583			1.500.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

c. încasarea contravalorii construcţiilor vândute

5121	=	461	892.500 lei

d) închiderea contului de cheltuieli

121	=	6583	1.500.000 lei

e) închiderea contului de venituri

7583	=	121	750.000 lei

2. Valorificarea mărfurilor:

a) vânzarea mărfurilor

411	=	%	178.500 lei
		707	150.000 lei
		4427	28.500 lei

b) scăderea din gestiune a mărfurilor

%	=	371	150.000 lei
607			90.000 lei
378			60.000 lei

c) încasarea contravalorii mărfurilor vândute

5121	=	411	178.500 lei

d) închiderea contului de cheltuieli

121	=	607	90.000 lei

e) închiderea contului de venituri

707	=	121	150.000 lei

3. Regularizarea TVA:

a) obligaţii de plată T.V.A.

4427	=	4423	171.000 lei

b) virarea T.V.A. de plată

4423	=	5121	171.000 lei

4. Încasarea chiriei achitate în avans

5121	=	471	120.000 lei

5. Restituirea chiriei încasate anticipat

472	=	5121	135.000 lei

A. Situaţia conturilor 121 şi 5121 înainte de efectuarea partajului (lei)

D	121		C	D	5121		C
1d)	1.500.000	1e)	750.000	SI	240.000	3b)	171.000
2d)	90.000	2e)	150.000	1c)	892.500	5)	135.000
Total:	1.590.000	Total	900.000	Total:	1.431.000	Total:	306.000
		Sold D:	690.000			Sold: D	1.125.000

Scanned with OKEN Scanner

B. Bilanţul înainte de efectuarea partajului capitalului propriu (activului net)

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
B.ACTIVE CIRCULANTE		
IV.CASA ŞI CONTUL LA BANCI (ct.5121)	08	1.125.000
B.ACTIVE CIRCULANTE- TOTAL (rd.05.la 08)	09	1.125.000
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401)	11	1.350.000
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	-225.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	-225.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	240.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (24.000 părţi sociale x 10lei/parte socială)	21	240.000
IV. REZERVE (ct.1061+1068)(15.000+300.000)	26	315.000
VI.REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR (ct.121) Sold D din care:	30	780.000
- din exerciţiul curent		90.000
- din lichidare		690.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	- 225.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	- 225.000

C. Determinarea capitalului propriu (activului net).

CP(ANC) = 1.125.000 lei – 1.350.000 lei = -225.000 lei

Rezultă că, pentru achitarea furnizorilor în sumă de 1.250.000 lei, capitalul propriu (activul net), este insuficient.

Potrivit prevederilor din Legea nr. 64/1995 privind procedura reorganizării judiciare şi a falimentului, cu modificările ulterioare, în cazul în care bunurile care alcătuiesc averea societăţii în nume colectiv nu sunt suficiente pentru plata datoriilor, judecătorul sindic va recurge la procedura de executare silită împotriva asociaţilor.

Societatea „X" se încadrează în prevederile de aplicare a cotei de impozit pe profit, prevăzută de Codul Fiscal.

D. Calcularea şi vărsarea impozitului pe profit şi impozitului pe dividende.

1. Decontarea rezervelor legale:

1061	=	456	15.000 lei

2. Impozit pe profit aferent rezervelor legale (15.000leix25%) şi virarea acestuia.

a) obligaţia de plată

456	=	441	3.750 lei

Scanned with OKEN Scanner

b) plata impozitului pe profit(rezerve)

441	=	5121	3.750 lei

3. Decontarea altor rezerve

1068	=	456	300.000 lei

4. Impozit pe dividende

(300.000 lei +15.000 lei - 3.750 lei = 310.650x5%)

a) obligaţia de plată

456	=	446	15.562 lei

b) plata impozitului pe dividende

446	=	5121	15.562 lei

5.3.4. Înregistrări contabile privind operaţiile de partaj:

A. Situaţia partajului capitalului propriu (activul net) şi a datoriilor pe asociaţi.

Capital propriu (activ net) repartizat

Explicaţii	Capital social	Rezerve legale	Alte rezerve	Total
0	1	2	3	4= 1+2+3
Asociatul A 60%	144.000	6.750	170.662	321.412
Asociatul B 40%	96.000	4.500	113.775	214.275
Total	240.000	11.250	284.437	535.687

Pierderi şi datorii înregistrate

Explicaţii	Pierderi din exerciţiul curent	Pierderi din lichidare	Furnizori	Total	Diferenţe
0	5	6	7	8=(5+6+7)	9=(8-4)
Asociatul A 60%	54.000	414.000	810.000	1.278.000	956.587
Asociatul B 40%	36.000	276.000	540.000	852.000	637.725
Total	90.000	690.000	1.350.000	2.130.000	1.594.312

B. Înregistrări privind partajul capitalului propriu (activului net) şi a sumelor depuse de asociaţi pentru plata datoriilor.

Operaţiile de partaj ale capitalului propuse sunt:

1) Capitalul social de restituit asociaţilor:

1012	=	456	240.000 lei

2) Pierderea curentă şi pierderea din lichidare:

456	=	121	780.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

3) Depunerea de către asociaţi a sumelor necesare achitării furnizorilor

Asociatul A: 244.312lei x 60%	=	146.587 lei
Asociatul B: 244.312lei x 40%	=	97.725 lei
TOTAL		244.312 lei

5121	=	456	244.312 lei
Asociatul A			146.587 lei
Asociatul B			97.725 lei

4) Achitarea furnizorilor

401	=	5121	1.350.000 lei

5) Situaţia conturilor 456 şi 121, după terminarea operaţiunilor de lichidare (lei)

D	456		C		D	121		C
A_2)	3.750	D_1)	15.000		S.I.	1.125.000	D_2)	3.750
A_3)	15.562	D_3)	300.000		B_3)	244.312	D_4)	15.562
B_2)	780.000	F_2)	240.000				B_4)	1.350.000
		F_3)	244.312					
Total:	799.312	Total:	799.312		Total:	1.369.312	Total:	1.369.312

În urma efectuării acestor operaţii conturile societăţii se închid urmând a se efectua operaţiile legale de radiere a societăţii comerciale din registrele Oficiului Comerţului şi organelor fiscale.

5.4. Contabilitatea retragerii sau excluderii unor asociaţi din cadrul societăţilor comerciale

5.4.1. Contabilitatea retragerii unor asociaţi

5.4.1.1. Consideraţii generale privind retragerea unor asociaţi

Legea nr.31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, prevede ca asociatul se poate retrage din societate în cazurile prevăzute în actul constitutiv, cu acordul tuturor celorlalţi asociaţi sau pentru motive temeinice în baza unei hotărâri judecătoreşti.

Din societăţile comerciale organizate în nume colectiv, în comandită simplă sau cu răspundere limitată, asociatul (asociaţii) se poate retrage în următoarele condiţii:

a) în cazurile prevăzute de actul constitutiv;
b) cu acordul tuturor celorlalţi asociaţi;

Scanned with OKEN Scanner

c) în lipsa unor prevederi în actul constitutiv sau când nu se realizează acordul unanim, asociatul se poate retrage pentru motive temeinice în baza unei hotărâri judecătoreşti a tribunalului.

În urma excluderii uneia sau mai multor asociaţii, prin hotărâre judecătorească, instanţa dispune inclusiv, cu privire la structura participării la capitalul social al celorlalţi asociaţi.

Drepturile asociatului retras, cuvenite pentru părţile sale sociale, se stabilesc prin acordul asociaţilor, ori de către un expert desemnat de aceştia.

În cazul în care asociaţii nu ajung la un acord în ce priveşte drepturile asociatului (asociaţilor) retras din societate, atunci drepturile respective sunt stabilite de tribunal.

5.4.1.2. Etapele retragerii unor asociaţi

a) Societatea are doi asociaţi (persoane fizice) care au adus, în mod egal, capitalul social de 90.000 lei.

b) Unul dintre cei doi asociaţi se retrage din societatea comercială.

În contractul de partaj s-a prevăzut că asociatul care se retrage cesionează aportul la capital, depus în numerar.

c) Determinarea capitalului propriu (activului net)

1. Total activ	:	12.096.952 lei
2. Total datorii	:	1.245.262 lei
3. Capital propriu (activ net) rd. (1-2) din care:	:	10.851.690 lei
3.1 Capital social (ct.1012)	:	90.000 lei
3.2 Rezerve legale (ct.1061)	:	18.000 lei
3.3 Alte rezerve (ct.1068)	:	10.340.075 lei
3.4 Rezultatul reportat (ct.117) (profit nerepartizat)	:	4 03.615 lei

Bilanţul societăţii înainte de retragere

-lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.208-2808)	02	8.500.000
III IMOBILIZARI FINANCIARE (ct.263)	03	100.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	8.600.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I.STOCURI (ct.371-397)	05	855.300
II CREANŢE (ct. 411-491)	06	710.000
IV. CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	1.931.652
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd.05la08)	09	3.496.952

Scanned with OKEN Scanner

D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct.401 +462+421+441+457), din care:	11	1.245.262
- creditori diverşi (ct.462)		12.192
- furnizori (ct.401)		236.069
- personal-salarii(ct.421)		599
- impozit pe profit (ct.441)		525.037
- dividende (ct.457)		471.365
E.ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	2.251.690
F.TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	10.851.690
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	90.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (30.000 părţi sociale x 3 lei/parte socială)	21	90.000
III.REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	
IV. REZERVE (ct.1061+1068), din care:	26	10358.075
- legale		18.000
- alte rezerve		10.340.075
VI.REZULTATUL EXERCITIULUI FINANCIAR (ct.117) Sold C	27	403.615
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	10.851.690
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	10.851.690

d. Determinarea partajului capitalului propriu (activului net) pentru asociatul care se retrage.

-lei-

Explicaţii		Total din care:	Asociat retras 50%
1.	Capital social (ct.1012)	90.000	-
2.	Rezerve legale (ct.1061)	18.000	9.000
3.	Alte rezerve (ct.1068)	10.340.075	5.170.037
4.	Profit (ct.121)	403.615	201.808
5.	Total	10.851.690	5.380.845

5.4.1.3. Înregistrări contabile privind retragerea unor asociaţi

a) Înregistrarea capitalului propriu (activului net) partajat:

%	=	456	5.380.845 lei
1061			9.000 lei
1068			5.170.037 lei
121			201.808 lei

Scanned with OKEN Scanner

Societatea se încadrează în prevederile de aplicare a cotei de impozit pe profit, potrivit Codului Fiscal.

b) Înregistrarea impozitului pe profitul datorat pentru rezervele legale:

456 = 441 2250 lei (9000 leix25%)

c) Virarea impozitului pe profit:

441 = 5121 2250 lei

d) Înregistrarea impozitului pe dividende:

456 = 446 268.930 lei (5.380.845 lei-2250 lei)x5%

e) Virarea impozitului pe dividende:

446 = 5121 268.930 lei

f) Înregistrarea depunerii sumei de către celălalt asociat, reprezentând capitalul social care i-a fost cesionat de asociatul care se retrage:

5311 = 456 45.000 lei

g) Înregistrarea plății către asociatul care s-a retras a capitalului social cesionat:

456 = 5311 45.000 lei

h) Achitarea cotei-părți din capitalul propriu (activului net) cuvenit asociatului retras, diminuat cu impozitul pe profit și cu cel pe dividende, calculate și vărsate:

456 = 5121 5.109.665 lei (5.380.845 lei – 271.180 lei)

i) Situația contului 456 se prezintă astfel:

-lei-

D	456	C	
(b)	2250	(a)	5.380.845
(d)	268.930	(f)	45.000
(g)	45.000		
(h)	5.109.665		
Total:	5.425.845	Total:	5.425.845

În urma închiderii contului 456, asociatul se consideră retras din societate, urmând în continuare să se facă formalitățile de radiere a acestuia din registrele societății.

5.4.2. Contabilitatea excluderii unor asociați

5.4.2.1. Considerații generale privind excluderea unor asociați

Legea nr. 31/1990 privind societățile comerciale, republicată, cu modificările și completările ulterioare prevede ca asociatul exclus nu are dreptul la o parte proporțională din patrimoniul social, ci numai la o sumă care să reprezinte valoarea acesteia.

Poate fi exclus din societatea în nume colectiv, în comandita simplă sau cu răspundere limitată, orice asociat (asociați) care se află în una din următoarele situații:

a) deși pus în întârziere , nu aduce aportul la care s-a angajat;

Scanned with OKEN Scanner

b) are răspundere nelimitată şi se află în stare de faliment sau a devenit din punct de vedere legal incapabil;

c) are răspundere nelimitată şi se amestecă în administraţie în mod nejustificat; întrebuinţează capitalul; bunurile sau creditul societăţii în folosul său, sau al altei (altor) persoane fără consimţământul scris al celorlalţi asociaţi; i-a din fondurile societăţii mai mult decât i s-a fixat pentru cheltuielile făcute sau pentru cele ce urmează să le facă în interesul societăţii; se angajează să facă operaţiuni în contul unor societăţi comerciale sau având acelaşi obiect de activitate sau în acelaşi comerţ sau asemănător, fără consimţământul celorlalţi asociaţi;

d) în calitatea sa de administrator comite o fraudă în dauna societăţii, sau se serveşte de semnătura socială, sau de capitalul social, în folosul său sau al altora.

Această răspundere o are şi comanditatul, în societatea în comandită pe acţiuni.

Excluderea oricărui asociat (asociaţi) dintr-o societate comercială, se face prin hotărâre judecătorească, la cererea societăţii sau a oricărui asociat, ocazie cu care instanţa judecătorească va dispune prin aceeaşi hotărâre şi cu privire la structura participării la capitalul social, al celorlalţi asociaţi.

Asociatul exclus, răspunde de pierderi şi are dreptul la beneficii până în ziua excluderii sale, însă nu va putea cere lichidarea lor, până ce acestea nu sunt repartizate potrivit prevederilor actului constitutiv.

Acesta nu are însă dreptul la o parte proporţională din patrimoniul social, ci numai la o sumă de bani care să reprezinte valoarea acestuia.

În continuare, asociatul exclus va rămâne obligat faţă de terţi pentru operaţiunile făcute de societate, până în ziua rămânerii definitive a hotărârii de excludere, iar dacă la momentul excluderii mai sunt operaţiuni în curs de executare, el rămâne obligat să suporte consecinţele şi nu îşi va putea retrage partea ce i se cuvine, decât după terminarea acelor operaţiuni.

5.4.2.2. Etapele excluderii unor asociaţi

a) Societatea are 3 asociaţi, persoane juridice, care au adus capitalul social astfel:

Explicaţii	Suma totală	% din capitalul social total
Asociatul „A”	420.000	40%
Asociatul „B”	262.500	25%
Asociatul „C”	367.500	35%
Total:	1.050.000	100%

b) Asociatul „C” este exclus din societate, în contractul de partaj prevăzându-se că acestuia urmează să i se achite în numerar cota-parte ce i se cuvine din capitalul propriu (activul net), iar aportul la capitalul social să fie cesionat asociatului „A”.

Scanned with OKEN Scanner

c) Determinarea capitalului propriu (activului net) al societății, în lei:

1. Total activ	:	13.631.229 lei
2. Total datorii	:	1.517.229 lei
3. Capital propriu (activ net)rd(1-2)	:	12.114.000 lei
din care:		
3.1 Capital social (ct.1012)	:	1.050.000 lei
3.2 Rezerve legale (ct.1061)	:	180.000 lei
3.3 Alte rezerve (ct.1068)	:	8.916.000 lei
3.4 Rezultatul reportat (ct.117) (profit nerepartizat)	:	1.968.000 lei

Bilanțul societății înainte de excludere

- lei-

	Nr.rd.	Sold
A	B	1
A. ACTIVE IMOBILIZATE		
I IMOBILIZĂRI CORPORALE (ct.213-2813)	02	10.600.000
III IMOBILIZARI FINANCIARE (ct.263)	03	500.000
ACTIVE IMOBILIZATE-TOTAL (rd.01 la 03)	04	11.100.000
B.ACTIVE CIRCULANTE		
I STOCURI (ct. 371-397)	05	1.100.000
II.CREANȚE (ct.411-491)	06	800.000
IV.CASA ŞI CONTURI LA BANCI (ct.5121)	08	631.229
ACTIVE CIRCULANTE TOTAL /(rd.05 la 08	09	2.531.229
D.DATORII CE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN (ct. 401+404+444+519)	11	1.517.229
- furnizori (ct.401)		145.725
- furnizori de imobilizări (ct.404)		846.114
- impozitul pe salarii (ct.444)		37.657
- împrumut pe termen scurt (ct.519)		487.733
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE, RESPECTIV DATORII CURENTE NETE (rd.09+10-11-18)	12	1.014.000
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd.04+12-17)	13	12.114.000
J.CAPITAL ŞI REZERVE		
I.CAPITAL (rd.20 la 22) din care:	19	1.050.000
- capital subscris vărsat (ct.1012) (35.000 părți sociale x 30 lei/parte socială)	21	1.050.000
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct.105)	24	0
IV.REZERVE (ct.1061+1068)	26	9.096.000
- rezerve legale : 180.000 lei		
- alte rezerve: 8.916.000 lei		

Scanned with OKEN Scanner

V.REZULTATUL REPORTAT (ct.117) Sold C	27	1.968.000
TOTAL CAPITALURI PROPRII (rd.19+23+24-25+26+27-28+29-30-31)	32	12.114.000
TOTAL CAPITALURI (rd.32 +33)	34	12.114.000

b) Determinarea partajului capitalului propriu (activului net) cuvenit asociatului „C" care a fost exclus din societate şi care deţinerea 35% din capitalul social:

Explicaţii	TOTAL	din care 35 %
1. Capital social (ct.1012)	1.050.000	-
2. Rezerve legale (ct.1061)	180.000	63.000
3. Alte rezerve (ct.1068)	8.916.000	3.120.600
4. Profit nerepartizat (ct.117)	1.968.000	688.800
5. Total	12.114.000	3.872.400

5.4.2.3. Înregistrări contabile privind excluderea unor asociaţi

a) Înregistrarea depunerii (de către asociatul „A") sumei reprezentând capitalul social care i-a fost cesionat de asociatul „C":

5311	=	456	367.500 lei

b) Înregistrarea plăţii către asociatul „C" a capitalului social cesionat:

456	=	5311	367.500 lei

c) Înregistrarea capitalului propriu (activului net) cuvenit asociatului „C":

%	=	456	3.872.400 lei
1061			63.000 lei
1068			3.120.600 lei
117			688.800 lei

d) Înregistrarea impozitului pe profit, datorat pentru rezerve legale:

456	=	441	15.750 lei
		(63.000 x 25%)	

e) Virarea impozitului pe profit:

441	=	5121	15.750 lei

f) Înregistrarea impozitului pe dividende:

456	=	446	385.665 lei
(3.872.400 lei – 15.750 lei) = 3.856.650 lei x10%)			

g) Virarea impozitului pe dividende:

446	=	5121	385.665 lei

Scanned with OKEN Scanner

h) Achitarea cotei-părţi din capitalul propriu (activul net) cuvenit asociatului „C" diminuată cu impozitul pe profit şi cu cel pe dividende, calculate şi vărsate:

456	=	5121	3.470.985 lei
(3.872.400 lei-(15.750 lei+385.665 lei)			

i) Situaţia contului 456 se prezintă astfel:

D	456		C
(b)	367.500	(a)	367.500
(d)	15.750	(b)	3.872.400
(e)	385.665		
(f)	3.470.985		
Total :	4.239.900	Total:	4.239.900

În urma închiderii contului 456 asociatul se consideră exclus din societate, urmând a fi radiat şi din registrele societăţii.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul VI

Aspecte generale privind consolidarea conturilor societăţilor de grup

6.1. Caracterizarea generală a noţiunii de grup

Dezvoltarea economică fără precedent din ultimele decenii ale mileniului recent încheiat şi perspectiva dezvoltării din primii ani ai noului mileniu, tendinţa declarată de globalizare a economiilor naţionale ale tot mai multor ţări ale lumii, determină tot mai multe întreprinderi cu obiecte de activitate uneori unice, dar cel mai adesea diversificate şi multiple, să caute în comun o strategie de creştere, dezvoltând în acest sens o reţea de relaţii multiple, mergând de la cele mai simple la cele mai complexe, de la cele mai profunde, la cele mai superficiale.

Concentrarea întreprinderilor poate fi realizată pe mai multe căi, cum ar fi: fuziuni, contracte de cooperare; participaţii în capitalul social al altor societăţi comerciale care prezintă interes.

Pentru a stabili care este perimetrul unui grup, specialiştii în domeniu au încercat să formuleze o definiţie unică a noţiunii de grup. Din păcate însă, frontierele grupului variază în funcţie de abordarea pe care observatorul o adoptă în ceea ce priveşte noţiunea de grup.

Pentru a înţelege obiectivul consolidării, acela de a pune în evidenţă un ansamblu de societăţi, credem că este util să fie analizeze diferitele moduri de abordare a consolidării, şi anume:

- abordarea economică;
- abordarea juridică;
- abordarea fiscală.

A. Abordarea economică a noţiunii de grup

Grupul, ca realitate economică, apare ca un ansamblu de mijloace economice aparţinând diverselor întreprinderi care au interese comune, mijloace pe care le utilizează împreună pentru realizarea unei strategii industriale, comerciale sau financiare.

Această abordare, în esenţă strategică, reprezintă un fenomen de concentrare a resurselor supuse unei logici de integrare verticală sau orizontală, fără a exclude integrarea, în acelaşi timp, şi pe verticală şi pe orizontală.

Concentrarea de acest tip se înscrie fie în căutarea unei complementarităţi tehnologice cu scopul de a face faţă unor concurenţi din domeniu, mai bine dotaţi

Scanned with OKEN Scanner

tehnologic decât întreprinderea care acţionează independent, fie pentru a răspunde unui obiectiv extern, de expansiune a pieţelor de desfacere.

Indiferent însă de mijloacele utilizate, această integrare strategică conduce la căutarea în permanenţă a optimului pentru alocarea resurselor şi obţinerea celor mai performante rezultate.

Privit din acest unghi de vedere, grupul apare ca un ansamblu de mijloace economice care determină constituirea unei reţele de relaţii de dependenţă între componentele ansamblului grupului.

Acest ansamblu poate fi susţinut fie printr-o *legătură juridică* de tipul participaţiilor în capitalul altor întreprinderi, fie printr-o *legătură economică* de dependenţă constând într-o mare varietate de acorduri de cooperare (fabricarea de produse în comun, contracte de asistenţă tehnică, contracte de cercetare în comun, acorduri de distribuţie, obţinerea de licenţe şi mărci, etc.).

Economia unui grup se caracterizează printr-un centru unic de decizie capabil să ducă la bun sfârşit strategia avută în vedere.

Unitatea de decizie la nivelul grupului reprezintă un veritabil element de unificare a mijloacelor şi resurselor dispersate, conceptul fiind asociat în întregime cu puterea exercitată asupra altcuiva.

Unitatea de decizie a ansamblului poate să se exercite asupra divizării întreprinderii în sucursale sau departamente, fără ca această divizare să creeze o autonomie juridică pentru componentele divizate.

Această formă de exercitare a puterii este însoţită de o mare coerenţă a ansamblului, de o reducere a costurilor de gestiune internă şi de o prezentare simplificată a situaţiilor financiare.

Prin centralismul şi rigiditatea structurilor sale, acest tip de organizaţie nu se pretează la flexibilitatea şi supleţea funcţionării cerută de aplicarea unei strategii complexe, adesea internaţionale.

Răspunsul la acest tip de organizaţie a fost găsit în sistemul de filiale şi, în general, în cel al participaţiilor în capitalul altor întreprinderi, sistem capabil să satisfacă într-o mare măsură exigenţelor economiei contemporane.

Crearea unei filiale ca o entitate juridică autonomă favorizează descentralizarea, dispersează riscul economic, se circumscrie perfect unei logici a diversificării industriale, comerciale şi financiare, constituind totodată instrumentul esenţial al dezvoltării grupurilor.

În concluzie, se poate spune că ***un grup este un sistem de relaţii de dependenţă economică asupra căruia se exercită o putere centralizată.***

B. Abordarea juridică a noţiunii de grup

Grupul nu are existenţă juridică şi nu face obiectul unei personalităţi juridice. Ca urmare, grupul reprezintă din punct de vedere juridic, o reuniune de societăţi având fiecare în parte personalitate juridică, independenţă economică şi financiară, dar care împreună converg spre obiective comune, au unitate de acţiune în ceea ce priveşte strategia de dezvoltare.

Scanned with OKEN Scanner

Această absenţă a personalităţii juridice are consecinţe foarte importante întrucât implică în acelaşi timp negarea noţiunii de patrimoniu şi imposibilitatea pentru grup de a acţiona sau de a fi acţionat în justiţie sau, şi mai important, de a putea fi supus procedurii de reorganizare judiciară.

Reamintim faptul că o societate are personalitate juridică atunci când deţine un patrimoniu propriu, are un nume, domiciliu şi naţionalitate, se foloseşte de drepturile ataşate persoanei juridice, respectă anumite obligaţii în legătură cu transparenţa societăţii în relaţiile cu terţii. Rezultă că, în principiu, o societate nu poate fi dominată de o alta şi că, în cadrul grupului, toate societăţile sunt autonome şi independente din punct de vedere juridic.

Această distorsiune între concepţia economică a noţiunii de grup şi traducerea sa juridică pune numeroase probleme legate de definirea frontierelor şi limitelor unui grup.

Indiferent din ce unghi abordăm noţiunea de grup, importante sunt consecinţele directe asupra analizei sau gestiunii financiare a grupului.

Legislaţia pieţei de capital din ţările cu economie de piaţă reglementează, din punct de vedere juridic, următoarele probleme:

- definirea participaţiilor, a filialelor şi a societăţilor controlate;
- definirea autocontrolului, a transparenţei capitalului şi obligaţia privind informarea acţionarilor şi potenţialilor investitori în societăţile componente ale grupului.

Participaţia poate fi definită ca fiind deţinerea de titluri de proprietate a căror posesie durabilă se estimează a fi utilă activităţii întreprinderii, mai ales pentru că ea permite exercitarea unei influenţe asupra societăţii emitente sau poate asigura în viitor controlul acesteia.

Participaţia este cunoscută în general prin ***interesul minoritar*** care reprezintă acea parte din rezultatele şi activele nete ale unei filiale, atribuită unor interese care nu sunt deţinute, direct sau indirect, prin intermediul altor filiale, de către societatea-mamă.

În practică, participaţia se manifestă sub forma ***influenţei semnificative***, adică participarea la deciziile de politică financiară şi de exploatare ale unei întreprinderi, dar fără a exercita control exclusiv sau comun asupra acesteia. Influenţa semnificativă poate fi exercitată în mai multe moduri, de obicei prin reprezentarea în consiliul de administraţie, dar şi prin participarea la procesul de stabilire a politicilor întreprinderii, la tranzacţii semnificative între societăţile grupului, la schimbul de personal managerial.

Influenţa semnificativă poate fi obţinută prin deţinerea de acţiuni, prin lege sau prin acord între părţi.

În ceea ce priveşte deţinerea de acţiuni, potrivit *IAS 28 „Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate"*, un investitor trebuie să deţină, direct sau indirect prin filiale, 20% sau mai mult din numărul de voturi în întreprinderea în care a investit. Dacă investitorul deţine, direct sau indirect, mai puţin de 20% din

Scanned with OKEN Scanner

numărul voturilor în întreprinderea în care a investit, se presupune că acesta nu are influenţă semnificativă, dacă nu poate fi clar demonstrată o astfel de influenţă. O participaţie substanţială sau majoritară a unui alt investitor nu limitează în mod obligatoriu posibilitatea ca un investitor să aibă influenţă semnificativă.

Existenţa unei influenţe semnificative exercitată de un investitor este de obicei probată în unul sau mai multe moduri:

- reprezentarea în consiliul de administraţie sau în organul de conducere echivalent al întreprinderii în care a investit;
- participarea la procesul de alegere a politicii societăţii;
- efectuarea de tranzacţii semnificative între investitor şi întreprinderea în care acesta a investit;
- schimbul de personal managerial, dacă este cazul;
- furnizarea de informaţii tehnice esenţiale, dacă se impune.

Filiala este o întreprindere controlată de către altă întreprindere cunoscută sub numele de societate-mamă.

Există în practica afacerilor mai multe praguri în legăturile de participaţie, drept urmare, criteriul legăturii de afiliaţie este pur financiar.

Se pot distinge, în primul rând, filiale la care societatea-mamă are o participaţie la capital între 90% – 95% (fără a ţine cont de acţiunile de participare la dividende prioritare fără drept de vot sau a acţiunilor cu drept de vot dublu). Astfel de filiale îşi păstrează personalitatea juridică, dar se află sub controlul absolut al societăţii-mamă.

În al doilea rând, pot să apară participaţii mai mari de 66% la capitalul altor societăţi. În acest caz, în care societatea-mamă deţine conducerea absolută, se pune problema de a cunoaşte valoarea titlurilor minoritare, adică de a pune în evidenţă interesul minoritarilor, chiar dacă în realitate acţionarii minoritari nu au nici o putere.

În al treilea rând, pot apare participaţii egale cu 50% la capitalul unei societăţi, celelalte titluri fiind în posesia unei alte societăţi, cazul filialelor comune, când participanţii sunt legaţi între ei în întregime, nici unul ne poate lua decizii fără consimţământul celuilalt.

În sfârşit, când participaţiile sunt inferioare procentului de 50%, de cele mai multe ori ele nu sunt suficiente pentru a crea o legătură de afiliaţie, dar uneori pot asigura controlul societăţii dacă alţi acţionari nu deţin o cotă superioară de capital.

Controlul este definit ca reprezentând deţinerea direct sau indirect prin filiale, a mai mult de jumătate sau a unei ponderi substanţiale din drepturile de vot ale unei întreprinderi, precum şi a puterii de a conduce, prin lege sau acord între părţi, politica financiară şi de exploatare a întreprinderii.

Controlul reprezintă puterea de a guverna strategiile financiare şi de exploatare ale întreprinderii, în aşa fel încât să obţină beneficii din activitatea pe care o desfăşoară.

Societatea-mamă este o întreprindere care are una sau mai multe filiale.

Scanned with OKEN Scanner

În principiu, controlul se presupune că a fost obţinut atunci când una din întreprinderi dobândeşte mai mult de jumătate din drepturile de vot ale celeilalte întreprinderi, mai puţin în cazul unor circumstanţe excepţionale, când poate fi clar demonstrat că un asemenea mod de proprietate nu constituie drept de control. Chiar dacă una din întreprinderi nu dobândeşte mai mult de jumătate din drepturile de vot ale celeilalte întreprinderi, controlul asupra acesteia din urmă devine posibil dacă:

- există controlul asupra a mai mult de jumătate din drepturile de vot ale celeilalte întreprinderi; aceasta se face în virtutea unei înţelegeri cu ceilalţi investitori acţionari;
- există prevăzut în statut sau într-o înţelegere posibilitatea deţinerii puterii de a guverna strategiile financiare şi de exploatare;
- s-a stabilit printr-o înţelegere puterea de a numi sau a revoca majoritatea membrilor consiliului de administraţie sau a corpului de conducere echivalent al celeilalte întreprinderi;
- are puterea de a determina majoritatea voturilor la întrunirile consiliului de administraţie sau a corpului de conducere echivalent al celeilalte întreprinderi.

Noţiunea de societate controlată permite definirea ***grupului ca fiind un ansamblu de societăţi, independente din punct de vedere juridic, legate între ele prin diferite modalităţi şi supuse unei unităţi de decizie exercitată de o societate numită în general societate-mamă.***

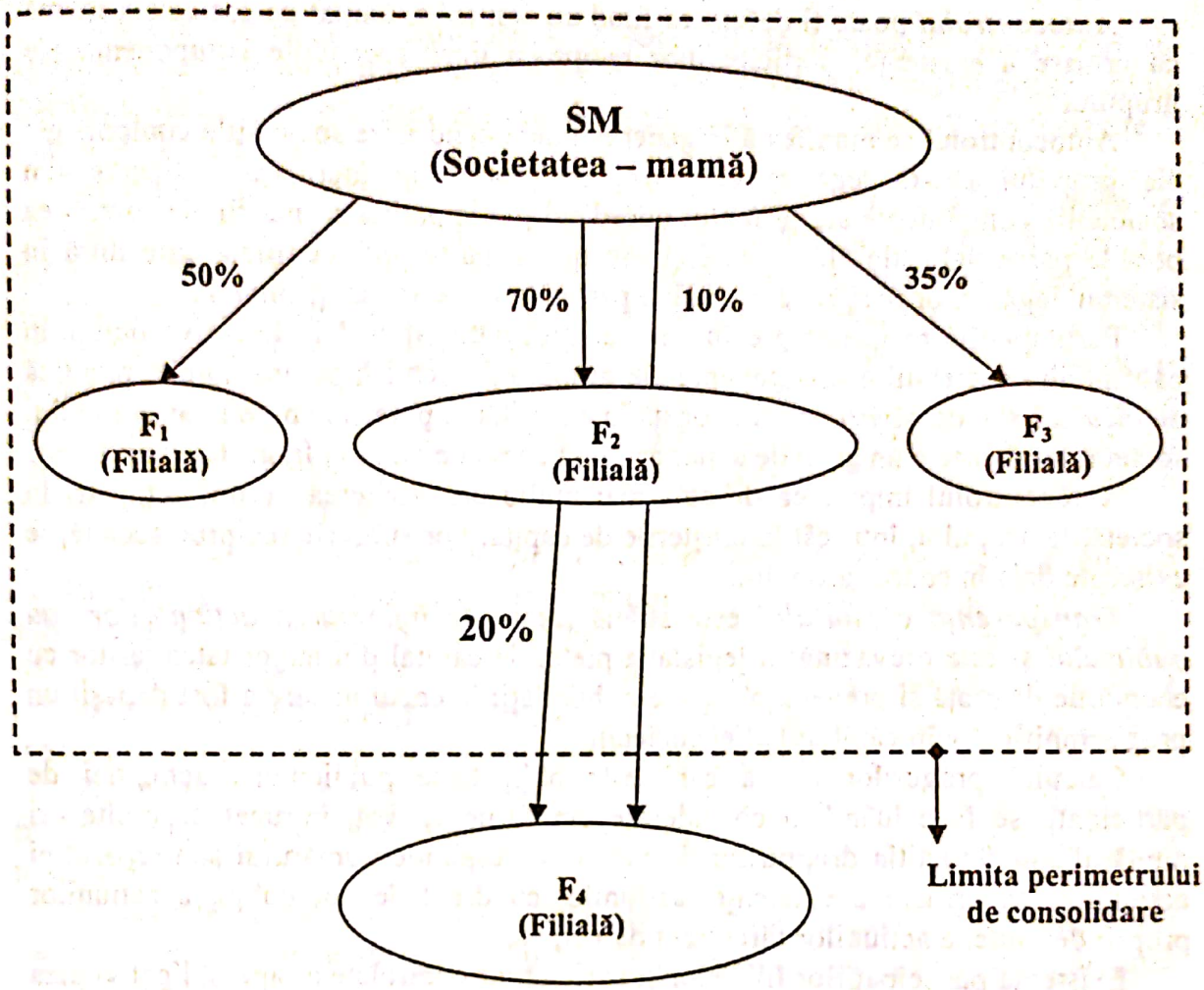
Pentru a măsura întinderea puterii, trebuie să se ţină cont nu numai de drepturile de vot pe care o societate le deţine direct, în calitatea sa de acţionar, ci şi de drepturile de care dispun societăţile pe care le controlează sau cele care rezultă din acordurile contractuale. Această diversitate de relaţii semnifică faptul că o societate poate controla o altă societate la al cărei capital nu participă direct. Această noţiune nu trebuie confundată cu noţiunea mai restrânsă de filială care este definită, ea însăşi, ca un ansamblu de relaţii care presupun o situaţie de control.

În concluzie, din punct de vedere al abordării juridice, noţiunea de control de drept sau de fapt este rezultatul legăturilor de dependenţă ce pot fi:

- legături financiare caracterizate prin deţinerea directă şi/sau indirectă de către o societate numită societate-mamă a unei fracţiuni importante din drepturile de vot într-una sau mai multe filiale;
- legăturile de conducere care constau în faptul că societatea-mamă desemnează o parte sau în totalitate conducerea filialelor;
- legături contractuale rezultând din acordurile între societăţi, determină societatea-mamă să aibă o opinie preponderentă.

Schematic ilustrarea limitelor juridice ale grupului în funcţie de noţiunea de societate controlată arată astfel:

Scanned with OKEN Scanner



Filiala F_1 este controlată de SM, întrucât nici un alt acţionar nu deţine direct sau indirect o fracţie din drepturile de vot superioară procentului deţinut de SM (50%) şi, deci, ea aparţine grupului.

Filiala F_2 este controlată direct de SM, aceasta deţine procentajul de control de 70%, care-i conferă majoritatea drepturilor de vot. Filiala F_2 aparţine grupului.

Filiala F_3 nu este controlată de SM întrucât aceasta nu dispune de majoritatea drepturilor de vot, procentul deţinut, de 35%, nu îi conferă dreptul de control, însă în virtutea unui acord cu ceilalţi acţionari semnificativi şi în concordanţă cu interesele filialei F_3, SM dispune singură de majoritatea drepturilor de vot, astfel încât filiala F_3 aparţine grupului.

Filiala F_4 nu este controlată direct sau indirect de SM. Aceasta participă direct cu 10% şi indirect prin intermediul filialei F_2, controlată de SM cu 20% din drepturile de vot, astfel încât nu dispune de majoritatea drepturilor de vot, iar în absenţa acordurilor cu ceilalţi acţionari SM nu poate exercita control asupra filialei F_3; ea nu aparţine grupului.

Scanned with OKEN Scanner

Autocontrolul poate fi definit ca fiind un control exercitat de societatea-mamă ca urmare a existenţei participaţiilor reciproce între societăţile componente ale grupului.

Autocontrolul se manifestă în general atunci când între societăţile componente ale grupului există legături circulare, reciproce sau încrucişate, fiecare din societăţile componente ale grupului posedând participaţii ale unei filiale care şi ea posedă participaţii ale altei filiale şi aşa mai departe, ultima filială care intră în sistemul legăturilor reciproce posedând participaţii ale societăţii-mamă.

Participaţiile reciproce prezintă riscul speculativ al creării de active fictive în patrimoniul societăţilor componente ale grupului, efectul fiind aşa-numita practică de *încuiere* sau de *zăvorâre* care constă în exercitarea puterii la nivelul ansamblului societăţilor de către un grup de acţionari, fapt ce poate antrena fragilitatea grupului.

Autocontrolul împiedică de cele mai multe ori atragerea de noi acţionari în societăţile grupului, întrucât la creşterile de capital vor subscrie reciproc societăţile existente deja în cadrul grupului.

Transparenţa capitalului este strâns legată de *informarea acţionarilor sau publicului* şi este prevăzută în legislaţia pieţei de capital din majoritatea ţărilor cu economie de piaţă şi prevede obligaţia publicităţii în cazul în care a fost depăşit un prag semnificativ în capitalul altei societăţi.

Calculul pragurilor de la care este obligatorie publicitatea achiziţiei de participaţii se face luând în considerare drepturile de vot, întrucât de multe ori numărul sau repartiţia drepturilor de vot nu corespunde numărului sau repartiţiei acţiunilor, ca urmare a existenţei acţiunilor cu drept de vot dublu, a acţiunilor proprii deţinute, a acţiunilor fără drept de vot, etc.

Existenţa participaţiilor filialelor şi societăţilor controlate atrage obligativitatea de a prezenta şi publica, pe lângă conturile consolidate, unele informaţii cu privire la participaţiile semnificative, o dare de seamă a activităţii şi rezultatelor, numele societăţii controlate şi partea de capital deţinută din acestea, toate la un loc ducând la transparenţa capitalului.

C. Abordarea fiscală a noţiunii de grup

În principiu, pe plan fiscal, societăţile componente ale unui grup sunt impozitate separat. Această afirmare a personalităţii fiscale a fiecărei entităţi antrenează imposibilitatea deducerii eventualelor pierderi ale anumitor societăţi din beneficiile altor societăţi ale grupului.

Noţiunea de grup, pe plan internaţional, nu este ignorată de legislaţia fiscală, deoarece se impune un tratament adecvat asupra modului de repartizare şi impozitare a dividendelor între societăţile grupului, precum şi asupra modului de compensare a profiturilor şi pierderilor.

În ceea ce priveşte repartizarea dividendelor, se impune stabilirea unui regim fiscal care să aibă drept obiectiv evitarea taxării impozitului pe societăţi în cascadă pentru acele societăţi care au adoptat o strategie de dezvoltare sau diversificare prin creştere externă.

Scanned with OKEN Scanner

În scopul favorizării regrupărilor de societăţi, în legislaţiile multor ţări cu economie de piaţă au fost create regimuri derogatorii de la principiul personalităţii fiscale, aplicându-se un regim de impozitare particular în relaţiile dintre societatea-mamă şi filialele sale.

În primul rând, este vorba despre ***regimul integrării fiscale,*** ce permite societăţii-mamă să calculeze un impozit unic, adăugând la propriul său rezultat fiscal pe cel al filialelor la care deţine controlul absolut, direct sau indirect, al drepturilor de vot. Acest regim opţional de impozitare face posibilă, pe de o parte, compensarea totală între pierderile şi beneficiile filialelor consolidate în societatea-mamă în interesul grupului, iar pe de altă parte, prin definirea perimetrului de consolidare se relevă o geometrie variabilă, pentru că SM poate în mod liber să-i fixeze şi să-i modifice frontierele, cu condiţia conservării limitelor stabilite o perioadă mai mare de timp.

În al doilea rând, ***regimul beneficiilor consolidate,*** utilizat pentru mari grupuri de societăţi, permite determinarea rezultatului impozabil al unei societăţi făcând suma rezultatelor tuturor exploatărilor directe, precum şi partea ce-i revine cu titlu de rezultat al exploatărilor indirecte. În mod concret, aceasta înseamnă suma rezultatelor tuturor filialelor din ţara de origine şi din afară, în care societatea-mamă deţine direct sau indirect cel puţin 50% din drepturile de vot.

Pentru evitarea dublei impuneri a dividendelor, veniturile societăţii-mamă, primite de la filiale sub formă de dividende distribuite, sunt exonerate la SM de la plata impozitului.

În această accepţiune fiscală, filiala este definită, în afara cazului de aport parţial de active, prin deţinerea a cel puţin 10% din acţiuni sau părţi sociale de către o altă societate.

Aplicarea regimului fiscal al compensării beneficiilor şi a pierderilor prezintă mai multe avantaje pentru societăţile aflate în perimetrul de consolidare, printre care: reducerea bazei de impozitare a grupului ca urmare a compensării între beneficiile realizate de unele filiale şi pierderile realizate de alte filiale sau între acestea şi societatea-mamă; aplicarea unor regimuri de amortizare derogatorii; posibilitatea constituirii unor provizioane reglementate deductibile fiscal; posibilitatea lărgirii bazei de repartizare a profitului între diferite fonduri şi rezerve deductibile fiscal; evitarea dublei impozitări a profitului.

În ciuda acestor incitări fiscale, care încurajează regruparea de societăţi, noţiunea de grup se află în centrul unor măsuri menite să reducă evaziunea fiscală în interiorul unui astfel de ansamblu consolidat. Administratorii trebuie să vegheze în mod special asupra operaţiunilor intra-grup naţionale şi internaţionale care ar avea ca obiectiv compensarea beneficiilor şi pierderilor prin intermediul manipulării preţului tranzacţiilor.

Aceste operaţiuni de transfer al rezultatului vizează în general schimburile comerciale însoţite de preţuri artificiale sau relaţiile financiare directe, cum ar fi

Scanned with OKEN Scanner

abandonul de creanţe sau avansurile fără dobândă acordate de societatea-mamă unei filiale.

Se poate concluziona că abordările prezentate delimitează perimetrul grupului în mod diferit şi că împreună formulează diferite concepţii care pot fi avute în vedere pentru definirea perimetrului de consolidare şi a metodelor diferite de construire a unui ansamblu consolidat.

Definirea frontierelor unui grup şi tehnicile utilizate pentru a stabili realitatea sa economică şi financiară depind, înainte de toate, de alegeri şi ipoteze uneori contestabile şi nu întotdeauna acceptate de comunitatea internaţională.

6.2. Consolidarea conturilor între juridic şi contabil

Astăzi, consolidarea conturilor răspunde unei nevoi crescânde de informare financiară, legată de creşterea numărului de grupuri de societăţi. Ea reprezintă, însă, şi o preocupare foarte veche a istoriei economice în ceea ce priveşte abordarea formală şi conceptuală a problematicii grupurilor, conturându-se o profundă divergenţă între cadrul anglo-saxon şi cel continental.

Armonizarea cadrului juridic şi uniformizarea condiţiilor de funcţionare a societăţilor comerciale s-a făcut pentru prima oară odată cu constituirea Comunităţii Economice Europene prin Tratatul de la Roma semnat de statele fondatoare la data de 25 martie 1957, care stabileşte, printre altele, asigurarea unor garanţii identice societăţilor statelor membre şi protejarea deopotrivă, atât a intereselor acţionarilor, cât şi pe cele ale terţilor.

Pentru atingerea acestui obiectiv în materie de conturi consolidate, Consiliul Comunităţii Europene a elaborat la data de 18 iulie 1983 Directiva a VII-a cu privire la conturile consolidate.

Din Directiva a VII-a a C.E.E. reiese că *„grupul este un ansamblu de întreprinderi juridic autonome, în care politica economică şi financiară este numai în linii mari determinată global în funcţie de interesul economic al entităţii pe care acestea îl constituie. Ceea ce caracterizează grupul este unicitatea direcţiei de acţiune sau a conducerii”.*

În spiritul Directivei a VII-a a C.E.E., societăţile aparţinând unui grup au obligaţia de a proceda la consolidarea conturilor, indiferent de sediul pe care aceste societăţi îl au. Totalitatea acestor societăţi, care se numesc filiale, ale căror conturi pot fi consolidate, formează ceea ce poartă denumirea de ***perimetru de consolidare.***

Potrivit Directivei a VII-a a C.E.E., statele membre afiliate au posibilitatea să excludă din perimetrul de consolidare acele filiale a căror activitate este complet diferită de cea a majorităţii celorlalte filiale ale grupului şi care ar furniza prin consolidare o imagine contrară celei fidele, ele putând fi puse în echivalenţă.

Scanned with OKEN Scanner

Utilizatorii situaţiilor financiare ale unei societăţi-mamă sunt de obicei preocupaţi şi trebuie informaţi de situaţia financiară, rezultatul exerciţiului şi schimbările în situaţia financiară a grupului luat ca un întreg.

Această necesitate este satisfăcută de situaţiile financiare consolidate, care prezintă informaţii financiare despre grup ca unică întreprindere, fără a ţine cont de limitele legale ale persoanelor juridice distincte.

O societate-mamă, care este ea însăşi în proprietatea altei întreprinderi, nu trebuie întotdeauna să prezinte situaţii financiare consolidate, pentru că astfel de situaţii pot să nu fie cerute de societatea-mamă a acesteia. În unele ţări, o societate-mamă este, de asemenea, exceptată de la prezentarea situaţiilor financiare consolidate, dacă este în totalitate deţinută de altă întreprindere şi dacă obţine aprobarea deţinătorilor interesului minoritar. Este cazul societăţilor deţinute în totalitate când cel mai adesea societatea-mamă are 90% sau mai mult din drepturile totale de vot.

Situaţiile financiare consolidate includ toate întreprinderile controlate de societatea-mamă, altele decât filialele excluse, fie că se intenţionează ca acest control să fie temporar (filiala fiind achiziţionată şi păstrată exclusiv în vederea vânzării ulterioare în viitorul apropiat), fie că filiala funcţionează sub restricţii severe pe termen lung, care afectează în mod semnificativ capacitatea ei de a transfera fonduri către societatea-mamă. Asemenea filiale trebuie să fie contabilizate ca şi investiţii financiare în conformitate cu IAS 39 „*Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare*".

Prezentarea informaţiilor în situaţiile financiare consolidate trebuie să aibă în vedere şi: enumerarea filialelor importante, incluzând denumirea, ţara de înmatriculare sau rezidenţă, ponderea participaţiilor din capitalul propriu şi, în cazul în care acestea diferă, ponderea din numărul de voturi deţinute ; motivele neconsolidării unei filiale; natura raportului între societatea-mamă şi o filială în care societatea-mamă nu deţine direct sau indirect, prin alte filiale, mai mult de jumătate din numărul voturilor; denumirea societăţii în care este deţinută, direct sau indirect, prin alte filiale, mai mult de jumătate din numărul voturilor, dar care datorită absenţei controlului nu este o filială; efectul achiziţiei şi înstrăinării filialelor asupra situaţiei financiare la data raportării rezultatelor perioadei pentru care se face raportarea şi asupra valorilor corespunzătoare perioadei anterioare; o descriere distinctă în situaţiile financiare a societăţii-mamă, a metodei folosite pentru contabilizarea filialelor.

Profundul decalaj în dezvoltarea economică rapidă şi istoria juridică lentă a consolidării conturilor societăţii de grup a condus multe grupuri transnaţionale să adopte, din motive mai mult de comoditate de implementare geografică sau de simplă formalitate, un cadru de consolidare mai mult anglo-saxon decât continental. Pentru a înţelege mai bine operaţiunile de consolidare este necesar să prezentăm comparativ informaţii despre diferitele cadre juridice, pentru că acestea permit să se înţeleagă alegerile uneori diferite, în materie de convenţii, reguli şi metode de evaluare sau de tratare a anumitor operaţii.

Scanned with OKEN Scanner

A. Cadrul juridic anglo-saxon

Fără a intra în prea multe detalii, este posibilă o apropiere a modelelor american şi britanic pentru că ele au o aceeaşi origine juridică, cea a unui drept dominat de cutume. Contrar Franţei, moştenitoare a unui drept roman scris, nu există decât puţine dispoziţii legislative sau reglementări care să definească cadrul legislativ al contabilităţii anglo-saxone. Normalizarea contabilă este, înainte de toate, rezultatul istoriei economice, a experienţei actorilor contabilităţii, a opiniilor şi recomandărilor unor instanţe, în general independente de legislativ.

Normalizarea contabilă americană este probabil cea mai veche şi cea mai dezvoltată. Originea sa vine din anul 1897, odată cu crearea unui veritabil institut de profesionişti ai contabilităţii, însărcinat cu definirea cadrului de funcţionare a contabilităţii atât pe plan practic, cât şi pe plan teoretic. Acest organism numit American Institute of Certified Public Accounts (AICPA) a iniţiat primul congres internaţional de contabilitate ţinut la ST. Louis în anul 1904, la care a fost subliniată insuficienţa conturilor individuale publicate de către societăţile holding din punct de vedere al calităţii informaţiei furnizate,

Până în 1929, normalizarea contabilă a fost modestă şi obligaţiile în materie de informare financiară erau suple şi puţin restrictive. Căderea Bursei din New York a scos în evidenţă un grav deficit de informare, constatându–se că normalizarea în materie de contabilitate nu oferă utilizatorilor cele mai relevante informaţii. În 1934, pentru a reacţiona la gravele probleme financiare din 1930, a fost creat Securities and Exchange Commission (SEC). Această nouă instanţă publică independentă a fost însărcinată cu aplicarea legilor federale din 1933 (Securities Act) şi din 1934 (Securities Exchange Act) şi a avut întreaga putere pentru reglementarea a tot ceea ce era legat de comerţul cu valori mobiliare.

De-a lungul timpului, doctrinele contabile ale SEC s-au afirmat prin intermediul unui ansamblu de reglementări numite „*S.X. Rules*" care definesc condiţiile de formă şi de fond aplicabile elaborării situaţiilor financiare componente ale documentelor de furnizat în cazul înscrierii la cotaţia oficială.

Până în 1972, AICPA a definit cadrul convenţional al contabilităţii. Apoi succesiv acest cadru va fi sprijinit de Accounting Research Bulletins (ARP), apoi de Accounting Principles Board (APB) ale căror principii în ceea ce priveşte consolidarea conturilor sunt încă de actualitate (APB 16 relativ la regruparea întreprinderilor, APB 18 care tratează metoda de consolidare prin punerea în echivalenţă). Totuşi, contestate pe motiv de prea mare dependenţă faţă de profesiunea contabilă, aceste organisme au fost înlocuite în 1973 cu o instanţă complet independentă de AICPA şi de puterea publică şi anume Financial Accounting Standards Board (FASB). Încă de la creare, FASB, compus din 7 membri permanenţi, a dispus de o autoritate recunoscută de către AICPA şi SEC pentru normalizarea cadrului şi exercitării contabilităţii. Astăzi, mai mult de 100 norme numite SFAS (Statement of Financial Accounting Standards - SFAS) au fost publicate. Normele cele mai recent publicate reglementează perimetrul de

Scanned with OKEN Scanner

consolidare (SFAS 94), tabloul de finanţare (SFAS 95), impozitele amânate (SFAS 109). FASB a elaborat de asemenea un cadru conceptual formalizat prin publicarea „*Statement of Financial Accounting Concepts*" (SFAC) care defineşte un ansamblu coerent de principii şi de convenţii care stau la baza tuturor normelor contabile emise de FASB.

Supusă unei tradiţii juridice identice celei a SUA, Marea Britanie ar fi urmat un drum similar dacă adeziunea sa la Comunitatea Europeană nu ar fi condus-o la integrarea mai multor directive, cuprinzând norme şi convenţii deja elaborate. Originalitatea Marii Britanii constă în asocierea legilor puţin numeroase („*companies acts*") cu un ansamblu de recomandări cu vocaţie normativă.

Până în 1970, ***normalizarea contabilă britanică*** era, din punct de vedere legal, puţin restrictivă. Totuşi, această absenţă aproape totală a obligaţiilor legale era compensată printr-un ansamblu de convenţii, principii şi reguli de funcţionare admise de o profesiune foarte bine organizată şi prin introducerea, în 1947 a „*companies acts*" a unui concept central al sistemului britanic, acela de imagine fidelă (true and fair view).

În 1970 a luat fiinţă Accounting Standards Communities (ASC), veritabil comitet de elaborare a normelor contabile, a cărui misiune a constat în definirea şi publicarea unui ansamblu de recomandări sub forma „*Statement of Standards Accounting Practice*" (SSAP). Aceste SSAP-uri care completează „*companies acts*" în materie de principii contabile, conţinut şi formă a conturilor, au câştigat autoritatea prin modul inteligent de elaborare. Înainte de a fi adoptate definitiv, fiecare SSAP face obiectul unei largi dezbateri în rândul profesiunii contabile, care critică şi face sugestii privind o temă sau o problemă particulară. Acest sistem asigură textului final o mare legitimitate şi o acceptare generală.

După august 1990 procedura de elaborare a normelor a fost modificată. Accounting Standards Board (ASB) care a înlocuit ASC, este de acum înainte însărcinat cu elaborarea SSAP-urilor. Apartenenţa Marii Britanii la Comunitatea Europeană a condus la integrarea în cadrul legal a unor directive europene (în anul 1989 au fost integrate Directivele VII şi VIII).

În ciuda acestor îmbogăţiri ale cadrului legislativ britanic, reglementările contabile britanice sunt încă departe de a fi comparabile dispoziţiilor legale şi reglementărilor franceze.

Nu există nici un cod al comerţului, nici plan contabil. Fiecare societate este liberă să-şi organizeze contabilitatea, ţinând cont de obiectivele definite prin obligaţiile legale. Se poate spune că normele britanice (companies acts) definesc un cadru obligatoriu în interiorul căruia acţionează un ansamblu de norme evolutive.

B. Cadrul juridic continental

În ***Franţa***, ţara dreptului scris, cadrul de funcţionare a contabilităţii este strict definit printr-un ansamblu de texte ierarhic organizate, cărora li se adaugă recomandările profesiunii contabile naţionale şi internaţionale. Sursele legislative sunt foarte numeroase şi se supun unei ierarhii bine cunoscute. Astfel, directivele

Scanned with OKEN Scanner

europene (care au rangul de tratate internaţionale) preced legile care sunt ele însele superioare decretelor şi hotărârilor.

Departe de a fi simple recomandări, directivele europene au forţă de lege şi se impun, după o adoptare legislativă naţională, tuturor rezidenţilor Comunităţii Europene. Două directive esenţiale (IV şi VII) au marcat mediul contabil european.

Directiva a IV-a, adoptată de statele membre în 1978 stabileşte obligaţiile minimale în ceea ce priveşte prezentarea şi conţinutul conturilor, modurile de evaluare, controlul şi publicarea diferitelor documente componente ale conturilor anuale ale unei societăţi. Directiva a VII-a, adoptată în 1983, precizează obligaţiile juridice minimale în materie de conturi consolidate care să permită asigurarea unei coordonări a dispoziţiilor naţionale ale statelor membre.

Mai multe legi majore au transpus aceste directive în legislaţia franceză. Dintre acestea, Planul contabil general (PCG) elaborat de Consiliul Naţional de Contabilitate (Conseil National de la Comptabilité) şi publicat în 1982, parafează dispozitivul contabil fixând un ansamblu de dispoziţii metodologice şi funcţionale. Acesta a făcut obiectul unor modificări în 1986, când a fost introdusă în PCG o metodologie privind conturile consolidate.

Trebuie subliniată extrema importanţă a legislaţiei fiscale în dispozitivul contabil. Ca şi alte ţări europene (Germania, Italia, Spania), Franţa este o ţară aşa numită „de aliniere" a contabilităţii la fiscalitate, ceea ce semnifică faptul că orice avantaj fiscal este subordonat înregistrării sale în contabilitate. Astfel, rezultă o profundă deformare a conturilor care alterează obiectivul principal al contabilităţii, acela de a da o imagine fidelă a patrimoniului societăţii, a situaţiei sale financiare şi a rezultatului său. Din contră, ţările aşa numite „deconectate" (Anglia, Ţările de Jos, SUA), prin relativa etanşeitate care există între dispoziţiile lor contabile şi fiscale, sunt mult mai apte să satisfacă necesităţile de informare ale potenţialilor utilizatori ai situaţiilor financiar contabile.

În sfârşit, trebuie semnalată importanţa crescândă a instanţelor şi organismelor profesiunii contabile.

Deşi profesiunea contabilă nu are, ca instituţie, un rol de reglementare în definirea cadrului contabil, nu este mai puţin adevărat că ea exercită o influenţă din ce în ce mai mare în materie de doctrină şi de deontologie, publicând opinii şi recomandări care se înscriu adesea într-un cadru de concentrare internaţională, (Ordre des Experts – Comptables et des Comptables Agrées – ODECCA creat în 1945, Commission des Opératoires de Bourse COB creată în 1967, Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes – CNCC creată în 1969).

C. Modelul contabil anglo-saxon

Concepţia divergentă a modelelor anglo-saxon şi francez nu are ca singură explicaţie cadre juridice diferite care conduc în mod natural la definirea de o manieră particulară a contabilităţii.

Diferenţele apar nu numai în ceea ce priveşte exercitarea contabilităţii, ci şi în ceea ce priveşte finalitatea ei, altfel spus rolul şi utilitatea sa într-un mediu dat.

Scanned with OKEN Scanner

Aceste deosebiri depăşesc tehnicile contabile şi pun de o manieră mai extinsă, problema informaţiei financiare şi a evoluţiei în timp. Asupra acestei ultime probleme, studiul istoriei economice al ultimului secol a adus câteva elemente de clarificare.

Se pare că diferenţele importante în materie de regim de proprietate şi mod de funcţionare al societăţilor va marca profund finalitatea informaţiei financiare şi, în consecinţă, modalităţile de elaborare a ei.

Dezvoltarea capitalismului în ***S.U.A.*** şi în ***Marea Britanie*** a fost însoţită de un număr mare de societăţi pe acţiuni care au făcut apel public la obţinerea de surse de finanţare. Acest mod de finanţare a întreprinderilor a făcut ca informaţiile contabile şi financiare să fie destinate preponderent deţinătorilor de titluri şi în general pieţelor financiare. De aceea, foarte repede, abordarea anglo-saxonă s-a orientat spre nevoile de informare ale acestor utilizatori, prevalând studiul economic şi financiar al întreprinderii oricărei alte investigări. Studiul capacităţii întreprinderii de a produce beneficii a fost întotdeauna preferat studiului patrimoniului ei. Din această cerinţă s-a născut un principiu fundamental anglo-saxon, cel al prevalenţei realităţii economice asupra aparenţei juridice care conduce în orice circumstanţă la întrebări privind veridicitatea oricărei operaţii. Adaptarea informaţiei la nevoile utilizatorilor a condus abordarea anglo-saxonă la depăşirea unei informaţii cantitative, cifrată în favoarea unei informaţii mult mai bogate, uneori calitativă, respectând principiile bunei informări şi importanţei relative, informaţia trebuind să conducă la noţiunea „true and fair view" (imaginea fidelă). Această idee de „true and fair view" este rezultatul unei sensibile combinaţii între preocuparea pentru „adevărul" conturilor la care se adaugă adaptarea la circumstanţe (fair). Astfel, informaţia financiară insistă în acelaşi timp atât asupra respectării unui anumit număr de convenţii, cât şi asupra răspunsului adaptat la o situaţie dată.

D. Modelul contabil continental

În opoziţie, în ***Franţa***, dar şi în ***Germania*** şi ***Italia***, practicile contabile sunt adaptate unui mod de finanţare care multă vreme a privilegiat îndatorarea în detrimentul fondurilor proprii. Această situaţie a modelat o informaţie financiară răspunzând, în principal, intereselor ansamblului terţilor, rezervând poziţia relativ puternică deţinătorilor de creanţe, în mod particular, băncilor. Aceste diferenţe de proprietate şi mod de finanţare au antrenat divergenţe importante în prezentarea situaţiilor financiare. Preocuparea pentru a proteja creanţele şi puternica participare a băncilor la finanţarea întreprinderilor au crescut „conservatorismul" şi prudenţa contabilităţii. Lectura patrimonială a conturilor a fost mult timp preferată unei abordări mai economice. De aceea, în conturile individuale este posibil să se constate rezerve ocult datorate supraevaluării activelor, subevaluării pasivelor sau existenţei de provizioane pentru pierderi şi cheltuieli probabile (eventuale).

Deci, particularităţile modelelor contabile anglo-saxone şi francez sunt vechi şi rezultă din diferenţele care există între sistemele juridice, regimurile de proprietate şi de finanţare a întreprinderilor, influenţa fiscalităţii şi, în sfârşit, puterea instanţelor

Scanned with OKEN Scanner

profesiunii contabile. Caracterul modulabil sau opţional al consolidării conturilor are la bază o dualitate care tinde să apropie pragmatismul şi anterioritatea modelului anglo-saxon şi cadrul juridic, mai strict, al modelului francez.

6.3. Cadrul juridic şi contabil românesc al consolidării conturilor

Contabilitatea românească de după 1989 continuă să se confrunte cu cel mai greu examen din existenţa sa, conectarea la rigorile economiei de piaţă.

În primul rând, s-a trecut de la sistemul *monist* de contabilitate care propunea o singură contabilitate atât pentru funcţiile interne, cât şi pentru cele externe ale acesteia, la *dualismul* în contabilitate care separă informaţiile publicabile terţilor produse de contabilitatea financiară, generală sau externă, de informaţiile confidenţiale, utilizate numai de conducerea întreprinderii şi care sunt produse de contabilitatea de gestiune, managerială sau internă.

În al doilea rând, conceptul de normalizare a contabilităţii trecând de la birocratism la flexibilitate câştigă astăzi tot mai mult teren doctrinar sub aspect pragmatic – doctrinar astfel că din cele trei curente în dezbatere, curentul politic, pragmatic şi pragmatico – politic sau mixt, în România creşte aderenţa specialiştilor la opţiunea pentru o normalizare a contabilităţii de tip mixt, pragmatico – politic ceea ce constituie o premisă de a îndrepta această importantă activitate către realizările altor ţări sau organisme internaţionale în materie de normalizare a contabilităţii.

În România, această activitate se desfăşoară organizat în cadrul a două tipuri de organisme cu atribuţii în materie de normalizare a contabilităţii. Primele, sunt *organisme consultative* în materie de normalizare contabilă, cu rolul de a coordona şi sintetiza rezultatele cercetărilor în domeniul contabilităţii şi de a elabora propuneri şi recomandări pentru perfecţionarea şi aplicarea normelor sau standardelor contabile; de a analiza şi aviza planul general de conturi, precum şi principalele registre şi formulare contabile de sinteză sau comune; de a elabora norme prin deontologia publicării materialelor în domeniul contabilităţii, precum şi cooperarea cu alte organisme specializate din ţară şi străinătate.

Cel mai reprezentativ organism consultativ în România este Colegiul Consultativ al Contabilităţii, constituit în anul 1992 pe lângă Ministerul Finanţelor Publice.

Alte organisme consultative sunt: Corpul Experţilor Contabili şi Contabililor Autorizaţi (C.E.C.A.R.) şi Asociaţia Română de Contabilitate (A.R.C.) fondată în anul 1995 de membrii catedrei de contabilitate din A.S.E. Bucureşti.

Cea de-a doua categorie, este reprezentată de *organismele deliberative* în materie de normalizare contabilă, cel mai reprezentativ fiind Departamentul contabilităţii din cadrul Ministerului Finanţelor Publice, care, pe lângă iniţiativele

Scanned with OKEN Scanner

legislative în materie de contabilitate, desfăşoară şi activitate proprie de normare – normalizare contabilă.

Contabilitatea românească parcurge în prezent o etapă importantă în evoluţia sa, aceea a armonizării cu normele contabile internaţionale. Acest proces de integrarea a normelor contabile internaţionale, mai precis a Directivelor C.E.E. şi a Standardelor Internaţionale de Contabilitate, în legislaţia contabilă naţională a demarat în anul 2000 şi s-a concretizat într-o serie de reglementări contabile în conformitate cu exigenţele internaţionale în materie de contabilitate..

Astfel, Legea contabilităţii 82/1991 a fost modificată şi republicată, fiind adaptată în vederea asigurării cadrului general de aplicare a reglementărilor contabile armonizate cu directivele europene şi cu standardele contabile internaţionale, adoptate ulterior elaborării ei. Este vorba, în principal, de O.M.F.P nr. 94/2001 privind Reglementările contabile armonizate cu Directiva a IV.-a A C.E.E. şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate şi de O.M.F.P nr. 306/2002 pentru aprobarea reglementărilor contabile simplificate, armonizate cu directivele europene.

În domeniul consolidării conturilor a fost adoptat O.M.F.P nr. 722/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor. Aceste norme se aplică începând cu exerciţiul financiar 2000 şi priveşte doar grupurile de societăţi a căror societate consolidantă este persoană juridică română. Aceste norme au fost elaborate în conformitate cu reglementările contabile internaţionale, ea integrând o serie de paragrafe care evidenţiază prevederi din Directiva a VII-a a C.E.E care sunt în contradicţie cu Standardele Internaţionale de Contabilitate (aşa cum este menţionat chiar în Ordin), fapt ce reliefează divergenţele existente între cadrul anglo-saxon şi cel continental, despre care am vorbit, de altfel, într-un capitol anterior.

6.4. Aria de aplicare a consolidării conturilor şi componenţa ansamblului consolidat

6.4.1. Câmpul de aplicare al consolidării conturilor

Întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare consolidate pentru un grup de întreprinderi din care pot face parte societăţi deţinute public, precum şi companii de asigurare sau instituţii de audit, aflate sub controlul unei societăţi- mamă, se face potrivit *IAS 27 „Situaţiile financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale"*.

Situaţiile financiare consolidate sunt situaţiile financiare ale unui grup prezentate ca acelea ale unei întreprinderi unice.

Grupul este reprezentat de o societate-mamă cu toate filialele ei, în timp ce societatea-mamă este o societate de sine stătătoare care are una sau mai multe filiale.

Controlul exercitat de societatea-mamă asupra componenţei grupului este autoritatea care conduce politicile financiare şi operaţionale ale unei întreprinderi,

Scanned with OKEN Scanner

cu scopul de a obţine beneficii din activitatea ei, acesta manifestându-se prin deţinerea în mod direct sau indirect, prin filiale, a mai mult de jumătate din drepturile de vot într-o societate componentă a grupului sau prin existenţa unor acorduri între părţi privind gestionarea politicii financiare şi de exploatare a conducerii întreprinderii, a unor puteri conferite prin lege, sau existenţa unor ponderi substanţiale în drepturile de vot şi în puterea de a conduce, toate acestea definind ***câmpul de aplicare al consolidării conturilor.***

În câmpul de aplicare al consolidării conturilor, o atenţie deosebită trebuie acordată relaţiilor cu părţile afiliate. Părţile sunt considerate a fi afiliate dacă una din ele are capacitatea de a controla sau de a o influenţa semnificativ pe cealaltă în luarea deciziilor financiare şi de exploatare sau tranzacţiilor cu părţile afiliate. Tranzacţiile reprezintă un transfer de resurse sau obligaţii între părţile afiliate, indiferent dacă se percepe sau nu un preţ.

Nu se impune prezentarea tranzacţiilor cu părţile afiliate în:

- Situaţiile financiare consolidate privind tranzacţiile în cadrul grupului;
- Situaţiile financiare ale societăţii-mamă, atunci când acestea sunt disponibile sau publicate împreună cu situaţiile financiare consolidate;
- Situaţiile financiare ale unei filiale deţinute integral, dacă societatea-mamă este înregistrată în aceeaşi ţară şi furnizează situaţii financiare consolidate în acea ţară;
- Situaţiile financiare ale societăţii controlate de stat, privind tranzacţiile cu alte întreprinderi controlate de stat.

Relaţiile cu părţile afiliate, asupra cărora există control, trebuie prezentate, indiferent dacă au avut sau nu loc tranzacţii între părţile afiliate.

O societate-mamă care elaborează situaţii financiare consolidate va consolida toate filialele din ţară şi străinătate, controlate de ea, in afara filialelor excluse de la consolidare pentru motivul că:

- Se intenţionează ca exercitarea controlului să fie temporar, pentru că filiala este achiziţionată şi păstrată exclusiv în vederea vânzării ulterioare în viitorul apropiat;
- Funcţionează sub restricţii severe pe termen lung, care afectează semnificativ capacitatea ei de a transfera fonduri către societatea-mamă. Asemenea filiale trebuie să fie contabilizate ca şi investiţii financiare, potrivit IAS 39 *„Instrumente financiare; recunoaştere şi evaluare"*.

La întocmirea situaţiilor financiare consolidate, situaţiile financiare ale societăţii-mamă şi cele ale filialelor ei sunt combinate element cu element prin însumarea elementelor similare de active, obligaţii, capital propriu, venituri şi cheltuieli.

Potrivit O.M.F.P 772/2000, "obligaţia de a elabora conturi consolidate revine unei societăţi, indiferent de forma de proprietate, din momentul în care exercită, direct sau indirect, un control exclusiv, un control comun sau o influenţă semnificativă asupra uneia sau mai multor societăţi"

Scanned with OKEN Scanner

6.4.2. Definirea ansamblului consolidat

Definirea ansamblului consolidat constă în a include sau a exclude un anumit număr de întreprinderi din câmpul operațiilor de consolidare. Dar este știut faptul că noțiunea de grup poate avea frontiere fluctuante în funcție de abordarea adoptată de observator. Se pot trasa limitele grupului fie în funcție de relațiile economice dintre societățile acestuia, fie în funcție de legislația fiscală, fie în funcție de o rețea de participații. În principiu, ***ansamblul consolidat este format dintr-o societate mamă (SM) și un anumit număr de întreprinderi controlate în mod exclusiv sau concomitent de către societatea-mamă sau asupra cărora aceasta exercită o influență notabilă.***

Legiuitorul român a definit grupul sau ansamblul de societăți ca fiind format din "societatea care consolidează – persoană juridică română (consolidantă) – și filialele acesteia – societăți române sau străine". Societatea-mamă este societatea care are una sau mai multe filiale, iar filiala este definită ca "societate aflată sub controlul altei societăți (cunoscută ca societate mamă)". Controlul reprezintă puterea de a conduce politicile financiare și operaționale ale unei întreprinderi pentru a obține beneficii din activitatea acesteia.

Există mai multe situații care determină ca o societate să controleze o alta. Astfel, **controlul exclusiv** rezultă fie din:

- deținerea directă sau indirectă a majorității drepturilor de vot într-o altă întreprindere (***controlul de drept***);
- desemnarea în două exerciții succesive a majorității membrilor în organele administrative, de conducere sau de supraveghere ale unei societăți sau dacă se presupune că societatea a făcut această desemnare în virtutea faptului că, în cursul perioadei respective, a dispus direct sau indirect, de o fracțiune superioară de 40% din drepturile de vot și a faptului că nici o altă societate sau acționar nu a deținut, direct sau indirect, o fracțiune superioară acesteia (***controlul de fapt***);
- dreptul de a exercita o influență dominantă asupra altei întreprinderi în virtutea unui contract sau unor clauze statutare, iar societatea dominantă este acționar sau asociat al acesteia (***control statutar***).

Așadar, noțiunea de control exclusiv este foarte largă pentru că ea include controlul de drept, controlul de fapt și controlul statutar sau contractual prezentate mai sus.

Controlul de fapt este determinat de o situație particulară în care o societate poate exercita un control efectiv asupra unei alte societăți fără să dețină majoritatea drepturilor de vot. Acest tip de control matematic minoritar conduce la includerea totală în ansamblul consolidat, posibilitate prevăzută de altfel în mod facultativ, de Directiva a VII-a a Uniunii Europene. SUA și Marea Britanie nu au reținut acest tip de control exclusiv în legislațiile lor, controlul exclusiv este dat doar de deținerea drepturilor de vot.

Scanned with OKEN Scanner

Controlul concomitent se defineşte ca fiind partajarea controlului unei întreprinderi exploatate în comun de un număr limitat de asociaţi sau acţionari, în aşa fel încât deciziile sunt luate de comun acord de către aceştia.

Controlul concomitent presupune respectarea a trei elemente majore şi complementare:

- partajarea controlului implică faptul că nici un acţionar nu poate, el singur, să exercite un control preponderent;
- numărul de asociaţi sau acţionari trebuie să fie limitat pentru a putea permite un acord;
- noţiunea de „exploatare în comun" cere ca activitatea să fie semnificativă şi să facă obiectul unei administrări colegiale.

Deci, controlul concomitent se raportează la societăţile multigrup care sunt societăţi comunitare de interes, putând adopta diferite forme juridice: societăţi pe acţiuni, societăţi în participaţie, societăţi în nume colectiv sau grupuri de interes economic.

Influenţa semnificativă este exercitată asupra unei întreprinderi atunci când o altă societate deţine cel puţin 20% din drepturile de vot ale acesteia. Influenţa semnificativă nu trebuie apreciată doar în funcţie de fracţiunea din capital deţinută, ci trebuie apreciată şi în funcţie de puterea efectivă pe care participaţia o implică. Influenţa semnificativă se traduce cel puţin printr-o legătură durabilă şi se manifestă printr-o participare activă la procesul de decizie.

Acest lucru este stipulat şi de norma *IAS 28*: „*Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate*" care consideră că deţinerea direct sau indirect a 20% din drepturile de vot permite prezumarea unei „influenţe semnificative". Influenţa semnificativă se poate manifesta într-o diversitate de situaţii, depăşind noţiunea de capital deţinut, precum:

- reprezentare în organele de conducere ale întreprinderii la care se deţine fracţiunea de capital;
- participare la deciziile cu caracter strategic;
- tranzacţii materiale între cele două întreprinderi;
- schimburi de personal managerial;
- schimburi de informaţii tehnice esenţiale.

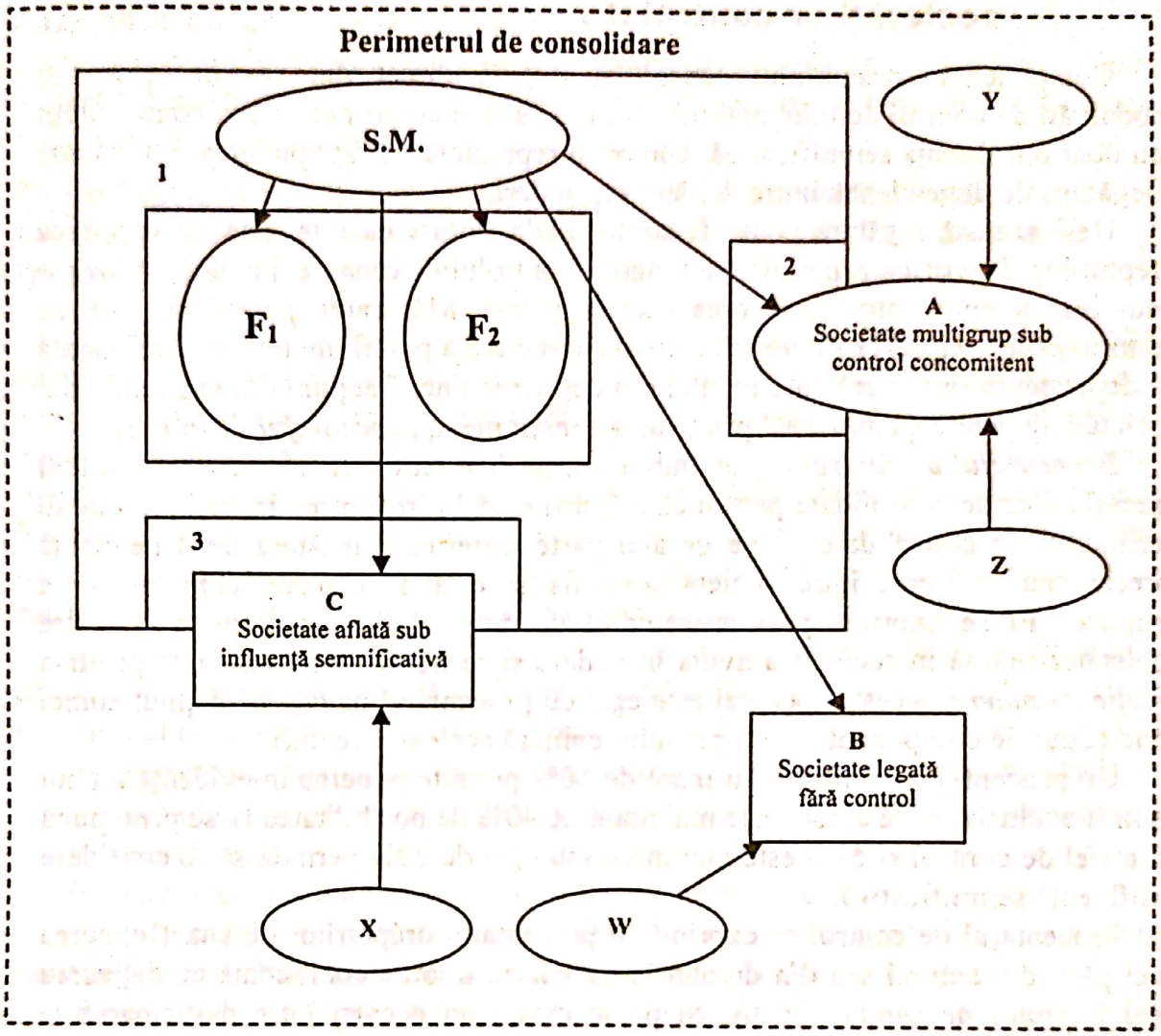
Altfel spus, o societate la care societatea-mamă deţine mai puţin de 20% din drepturile de vot va fi reţinută în perimetrul de consolidare dacă se face dovada unei influenţe semnificative. În schimb, o societate la care societatea mamă deţine mai mult de 20% din drepturile de vot va fi exclusă din perimetrul de consolidare dacă societatea-mamă nu-şi poate exercita puterea dată de participaţia sa.

Societăţile asupra cărora societatea mamă exercită o influenţă semnificativă sunt în general calificate drept *societăţi asociate* grupului.

Schematic, componenţa ansamblului consolidat şi limitele perimetrului de consolidare se prezintă astfel:

Scanned with OKEN Scanner

În afara perimetrului consolidării



- *F1*- Filială aflată sub controlul exclusiv de drept;
- *F2*- Filială aflată sub controlul exclusiv de fapt;

- *zona (2)*- Zona de control concomitent;
- A- Societate multigrup aflată sub control concomitent al SM;
- *Y*- Filială aflată sub controlul societăţii multigrup A;
- *Z*- Filială aflată sub controlul societăţii multigrup A;

- *zona (3)* - Zona de influenţă semnificativă
- *C*- Parte aflată sub influenţă notabilă a SM;
- *X* - Filială aflată sub controlul părţii afiliate C;
- *B*- Societate legată fără a fi controlată de SM;
- *W*- Filială aflată sub controlul societăţii legate B.

Scanned with OKEN Scanner

6.4.3. Măsurarea controlului şi a dependenţei societăţilor controlate

Componenţa ansamblului consolidat rezultă direct din studiul celor trei modalităţi de control definite mai înainte. Fie că este control exclusiv, concomitent sau doar o influenţă semnificativă, controlul reprezintă de fapt punerea în evidenţă a legăturii de dependenţă dintre două întreprinderi.

Deşi această legătură poate fi contractuală, totuşi ea este dată de deţinerea drepturilor de vot care permit exercitarea controlului, ceea ce implică utilizarea unui instrument pentru aprecierea acestei puteri. Măsurarea puterii se face cu ajutorul ***procentajului de control.*** Această apreciere a puterii nu trebuie confundată cu dependenţa financiară care rezultă din deţinerea unei fracţiuni din capitalul unei societăţi, dependenţă măsurată printr-un alt instrument, ***procentajul de interes.***

Procentajul de control are un dublu rol: pe de o parte este elementul central al operaţiunilor de consolidare pentru că el permite stabilirea întreprinderii reţinute în perimetrul de consolidare şi, pe de altă parte, determină legătura de dependenţă directă sau indirectă între societatea-mamă şi o altă societate componentă a grupului. El se exprimă prin procentajul de drepturi de vot deţinute de către societatea-mamă în societatea avută în vedere şi se traduce în consecinţă printr-o *relaţie de putere.* Acest procentaj este egal cu procentajul de capital deţinut atunci când acţiunile componente ale capitalului conferă aceleaşi drepturi.

Un procentaj de control mai mare de 50% permite punerea în evidenţă a unui control exclusiv, dacă acesta este mai mare de 40% dă posibilitatea să se presupună un astfel de control şi dacă este mai mare sau egal de 20% permite să se considere o influenţă semnificativă.

Procentajul de control se exprimă în procentajul drepturilor de vot. Deţinerea unei părţi din acţiuni sau din drepturile de vot nu trebuie confundată cu deţinerea unei fracţiuni de capital, pentru că poate exista un decalaj între participarea la capital şi participarea la vot. Astfel, pentru calculul drepturilor de vot nu trebuie să se ţină seama de:

- acţiunile cu dividend prioritar fără drept de vot;
- acţiunile proprii subscrise, achiziţionate sau gajate de societatea însăşi;
- acţiunile neeliberate de vărsămintele exigibile;
- certificatele de investiţii;
- obligaţiunile convertibile în acţiuni.

În schimb, calculul trebuie să includă certificatele cu drept de vot şi acţiunile cu drept de vot dublu.

Demersul pentru calculul procentajului de control constă, deci, în reperarea procentului de drepturi de vot ataşat fiecărei participaţii, apoi în examinarea tipului de legătură care uneşte societatea-mamă şi celelalte societăţi din perimetrul de consolidare.

Scanned with OKEN Scanner

Procentajul de control permite, aşadar, definirea structurii ansamblului consolidat prin reperarea diferitelor societăţi aflate sub control exclusiv, control concomitent sau influenţă semnificativă.

Procentajul de control determină, de asemenea, metoda de consolidare ce va fi utilizată. Asocierea între tipul de control şi metoda de consolidare corespunzătoare se face după cum urmează:

Control exclusiv ⟶ **Metoda integrării globale**
Control concomitent ⟶ **Metoda integrării proporţionale**
Influenţa notabilă ⟶ **Punerea în echivalenţă**

Procentajul de interes se manifestă atunci când există un decalaj între deţinerea unei fracţiuni din capital şi drepturile de vot conferite de aceasta. Dacă drepturile de vot traduc exercitarea unei puteri, deţinerea unei fracţiuni din capital traduce implicarea financiară a unei societăţi într-o altă societate. Această noţiune strict financiară se măsoară cu ajutorul ***procentajului de interes*** care exprimă fracţiunea de capital deţinută direct sau indirect, de societatea mamă în fiecare societate consolidată. Altfel spus, procentajul de interes reprezintă cota parte de patrimoniu deţinută de societatea mamă în societatea consolidată.

Procentajul de interes este egal cu suma produselor dintre procentele de capital deţinute, direct sau indirect, de societatea mamă în societatea consolidată. Calculul procentului de interes se face în trei etape, şi anume:

- identificarea tipului de legătură dintre SM şi fiecare societate consolidată;
- multiplicarea procentelor de capital ale fiecărei societăţi componente ale acestei reţele;
- însumarea rezultatelor obţinute în etapele anterioare.

Ca şi în cazul determinării procentajului de control este esenţial să se analizeze tipul de legătură între SM şi fiecare societate a ansamblului consolidat.

Procentajul de interes permite calculul drepturilor SM în fiecare societate a ansamblului consolidat, mai ales pentru repartizarea capitalurilor proprii şi a rezultatului între interesele grupului şi cele care sunt în afara acestuia (interesele minoritarilor). Procentajul de interes este instrumentul esenţial de întocmire a documentelor de consolidare, pentru că el pune în evidenţă în mod direct elementele ce revin intereselor grupului şi cele ce revin minoritarilor.

Este aşadar fundamental să se înţeleagă diferenţa între noţiunile de procentaj de control şi procentaj de interes.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul VII

Metode de consolidare a conturilor societăţilor de grup

7.1. Tipuri de legături între societatea mamă şi societăţile ansamblului consolidat

Ansamblul consolidat este format din societatea-mamă (SM) şi un anumit număr de întreprinderi controlate în mod exclusiv sau concomitent de către aceasta sau asupra cărora societatea mamă exercită o influenţă notabilă. Pentru a putea înţelege modalitatea de stabilire a metodei de consolidare, precum şi a modului în care aceasta se aplica trebuie definite doua noţiuni de bază, şi anume: ***procentajul de control*** şi ***procentajul de interes.***

Procentajul de control reprezintă totalitatea drepturilor de vot deţinute direct sau indirect în societăţile plasate sub controlul exclusiv al SM. De menţionat faptul că în cazul unui control indirect, trebuie reţinute doar drepturile de vot ale filialelor pentru care lanţul de control nu este întrerupt. Există *ruptură a lanţului de control* din momentul în care procentajul de control se situează sub nivelul de 50%. În acest caz, drepturile de vot ale filialelor situate în aval de ruptura de control nu sunt reţinute pentru calculul procentajului de control.

Procentajul de interes se calculează făcând suma produselor procentajelor de capital deţinute direct sau indirect de SM în societăţile consolidate. Nu există, în acest caz, noţiunea de lanţ de control, pentru că toate produsele procentajelor de capital deţinute trebuie reţinute, indiferent de metoda de consolidare utilizată.

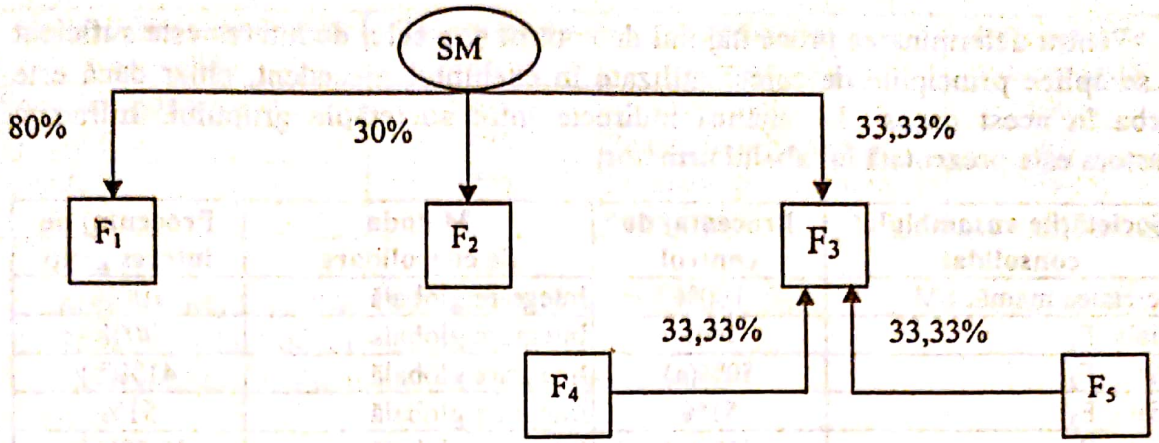
Relaţiile sau legăturile între societatea mamă şi societăţile consolidate pot fi:

- legături simple directe;
- legături simple directe şi indirecte;
- legături simple cu ruptură a lanţului de control;
- legături circulare;
- legături încrucişate cu participarea unei filiale la capitalul SM.

Legături simple directe

În acest caz, procentajul de control este uşor de determinat pentru că este vorba de participaţii directe, procentajul de interes fiind egal cu cel de control.Pentru exemplificare prezentăm următoarea organigramă a grupului:

Scanned with OKEN Scanner



- în care 30% - 80% reprezintă procente de participare la capital (participaţii)

În prima fază, se calculează procentajul de control, care permite stabilirea metodei de consolidare, apoi se determină procentajul de interes, care permite aplicarea metodei de consolidare respectivă.

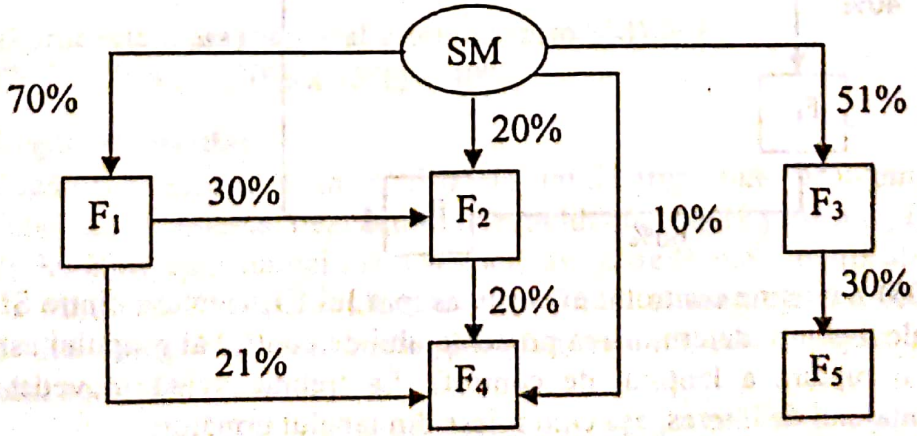
Corelaţia între nivelul procentajului de control şi metoda de consolidare este prezentată în tabelul următor:

Societăţile ansamblului consolidat	Procentaj de control	Metoda de consolidare	Procentaj de interes grup
Societatea mamă: SM	100%	Integrare globală	100%
Filiala: F_1	80%	Integrare globală	80%
Filiala: F_2	30%	Punere în echivalenţă	30%
Filiala: F_3	33,33%	Integrare proporţională	33,33%

Legături simple directe şi indirecte

Aceste tipuri de legături apar atunci când societatea-mamă posedă titluri de participare la o filială, aceasta la rândul ei posedând acţiuni ale altor filiale şi tot aşa mai departe, creându-se astfel un lanţ de participaţii în cascadă. În cadrul unui grup pot exista mai multe asemenea lanţuri de participaţii. De asemenea, societatea mamă poate fi înconjurată de mai multe filiale, iar în una dintre acestea putând avea subfiliale.

Exemplu: Fie următoarea organigramă a grupului:



Scanned with OKEN Scanner

Pentru determinarea procentajului de control şi a celui de interes este suficient să se aplice principiile de calcul utilizate în exemplul precedent, chiar dacă este vorba în acest caz şi de legături indirecte între societăţile grupului. Influenţa acestora este prezentată în tabelul următor:

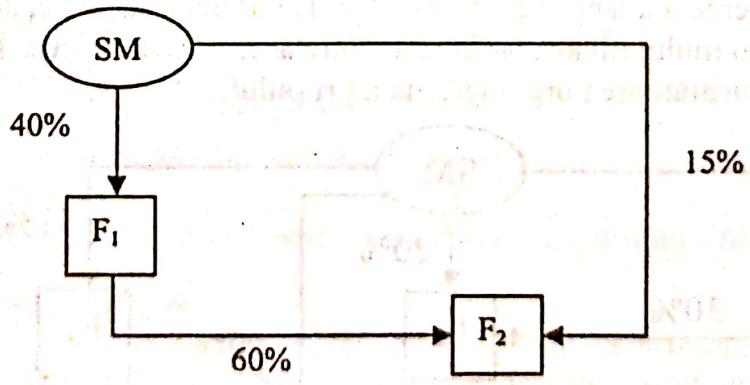
Societăţile ansamblului consolidat	Procentaj de control	Metoda de consolidare	Procentaj de interes grup
Societatea mamă: SM	100%	Integrare globală	100%
Filiala: F_1	70%	Integrare globală	70%
Filiala: F_2	50%(a)	Integrare globală	41%(b)
Filiala: F_3	51%	Integrare globală	51%
Filiala: F_4	51%(c)	Integrare globală	32,9%(d)
Filiala: F_5	30%	Punere în echivalenţă	15,3%(e)

a) procentajul de control exercitat de SM asupra F_2:
20% + 30% = 50% (pentru că SM are 70% din F_1)
b) procentajul de interes al grupului (prin SM) în F_2:
20% + (70% x 30%) = 41%
c) procentajul de control exercitat de SM asupra F_4:
10% + 21% + 20% = 51% (pentru că SM are 70% din F_1 şi 50% din F_2)
d) procentajul de interes al grupului (prin SM) în F_4:
10% + (70% x 30% x 20%) + (20% x 20%) + (70% x 21%) = 32,9%
e) procentajul de interes al grupului (prin SM) în F_5:
51% x 30% = 15,3%

Legături simple cu ruptură a lanţului de control

Acest tip de legături apare atunci când societatea-mamă nu deţine controlul asupra uneia sau mai multor filiale care pot însă controla o altă filială a ansamblului consolidat.

Exemplul nr. 1: Fie un grup cu următoarea organigramă:



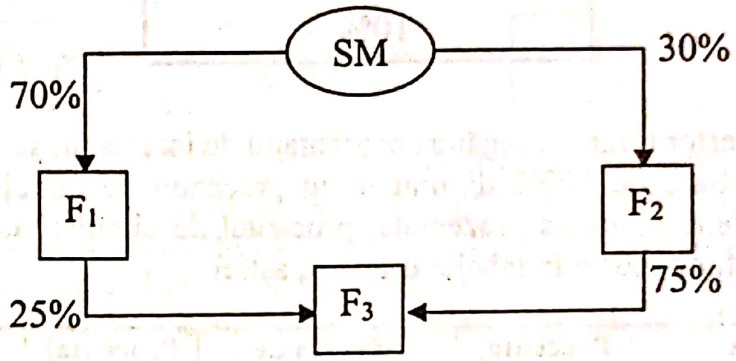
Pentru că SM nu deţine controlul exclusiv asupra lui F1, legătura dintre SM şi F_1 nu se ia în calcul pentru determinarea procentajului de control al grupului asupra lui F2 (există o ruptură a lanţului de control). Ea trebuie avută în vedere la stabilirea procentajului de interes, aşa cum reiese din tabelul următor:

Scanned with OKEN Scanner

Societăţile ansamblului consolidat	Procentaj de control	Metoda de consolidare	Procentaj de interes grup
Societatea mamă: SM	100%	Integrare globală	100%
Filiala: F_1	40%	Punere în echivalenţă	40%
Filiala: F_2	15%	În afara perimetrului de consolidare	39%(a)

a) procentajul de interes al grupului (prin SM) în F_2:
15% + (40% x 60%) = 39%

Exemplul nr. 2: Fie următorul grup de societăţi:



Pentru determinarea procentajului de control deţinut de SM în F_3 nu se va ţine cont de lanţul de legături SM – F_2 – F_3, deoarece societatea-mamă (SM) nu deţine controlul filialei F_2 (există ruptură a lanţului de control), astfel:

Societăţi ale ansamblului consolidat	Procentaj de control	Metoda de consolidare	Procentaj de interes grup
Societatea mamă: SM	100%	Integrare globală	100%
Filiala: F_1	70%	Integrare globală	70%
Filiala: F_2	30%	Punere în echivalenţă	30%
Filiala: F_3	25%	Punere în echivalenţă	40% (a)

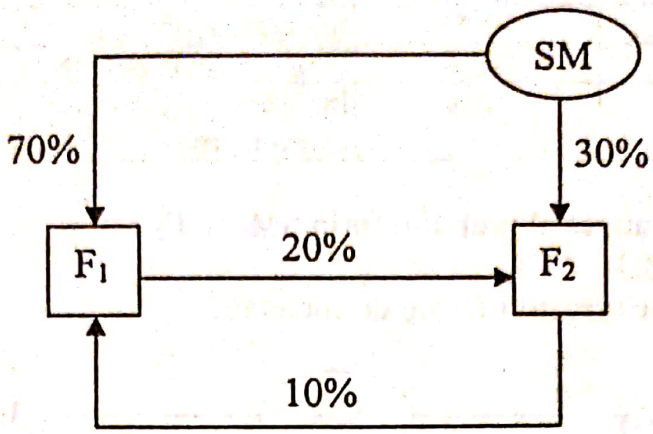
a) procentajul de interes al grupului (prin SM) în F_3:
(70% x 25%) + (30% x 75%) = 40%

Legături circulare

Legăturile circulare între filialele unui grup pun probleme la calculul procentajului de interes, neavând nici o incidenţă asupra procentajului de control. Aceste legături apar atunci când o societate posedă participaţii ale unei filiale, care la rândul ei are titluri ale unei alte filiale şi lanţul poate continua, ultima filială din ansamblul consolidat posedând direct sau indirect participaţii la capitalul societăţii mamă.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul nr. 1: Fie următorul grup de societăţi:



În cazul acestor tipuri de legături procentajul de interes nu se mai raportează la 100%, ci la o bază de 100% diminuată cu procentul de circularitate (bucla de circularitate). Pentru situaţia prezentată, procentul de circularitate este de 20% x 10%, calculele fiind redate în tabelul următor, astfel:

Societăţile ansamblului consolidat	Procentaj de control	Metoda de consolidare	Procentaj de interes grup	Procentaj de interes în afara grupului
Societatea mamă: SM	100%	Integrare globală	100%	0%
Filiala: F_1	70%	Integrare globală	74,48%(a)	25,52%(d_1)
Filiala: F_2	50%(b)	Integrare globală	44,9%(c)	55,1%(d_2)

a) procentaj de interes grup exercitat prin SM în F_1:

$$\frac{70\% + (30\% x 10\%)}{100\% - (20\% x 10\%)} = 74{,}48\%$$

b) procentaj de control exercitat de SM asupra F_2:

30% + 20% = 50%

c) procentaj de interes grup exercitat prin SM în F_2:

$$\frac{(70\% x 20\%) + 30\%}{100\% - (20\% x 10\%)} = 44{,}9\%$$

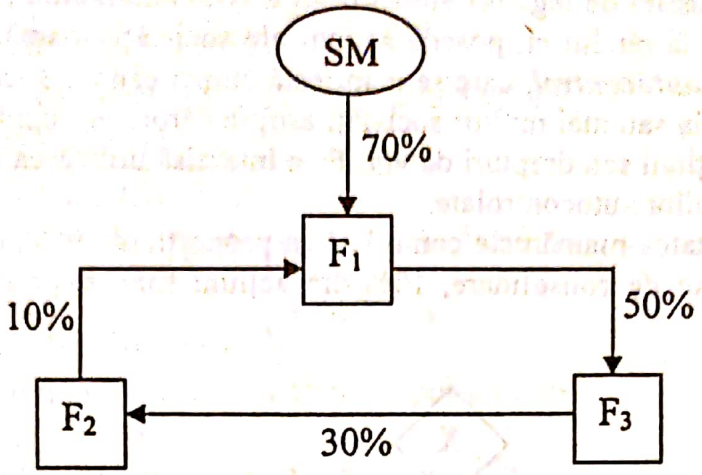
d) procentaj de interes în afara grupului:

d1: 100% - 74,48% = 25,52%

d2: 100% - 44,9% = 55,1%

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul nr. 2: Fie următorul grup de societăţi:



Controlul exercitat de filiala F_2 asupra filialei F_1 nu este luat în considerare pentru determinarea procentajului de control al grupului asupra lui F_1, deoarece există o ruptură a lanţului de control între filialele F_3 şi F_2. Se va ţine cont totuşi de procentul de circularitate, bucla fiind dată de legătura F_1- F_3 – F_2 –F_1, adică 50%x30%x10%.Ca urmare, ansamblul consolidat se va prezenta astfel.

Societăţile ansamblului consolidat	Procentaj de control	Metoda de consolidare	Procentaj de interes grup	Procentaj de interes în afara grupului
Societatea mamă: SM	100%	Integrare globală	100%	0%
Filiala: F_1	70%	Integrare globală	70%	30%
Filiala: F_3	50%	Integrare globală	35,53%(a)	64,47%(c2)
Filiala: F_2	30%	Punere în echivalenţă	10,65%(b)	89,35%(c1)

a) procentaj de interes grup exercitat prin SM în F_3:

$$\frac{70\%x50\%}{100\% - (50\%x30\%x10\%)} = 35{,}53\%$$

b) procentaj de interes grup exercitat prin SM în F_2:

$$\frac{70\%x50\%x30\%}{100\% - (10\%x50\%x30\%)} = 10{,}65\%$$

c) procentajul de interes în afara grupului:

c1) în F_2: 100% - 10,65% = 89,35%

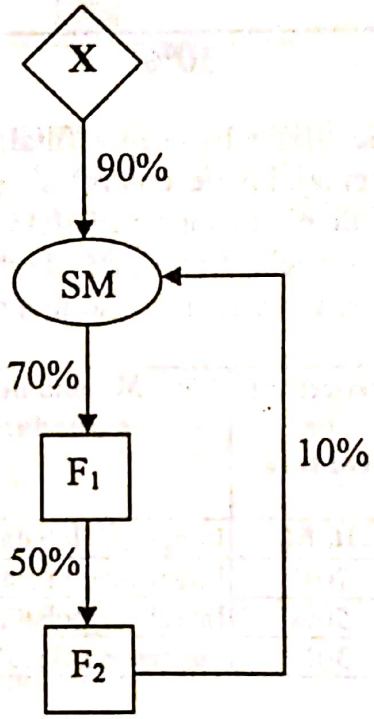
c2) în F_1: 100% - 35,53% = 64,47%

Scanned with OKEN Scanner

Legături încrucişate cu participarea unei filiale la capitalul societăţii mamă

Vorbim despre astfel de legături atunci când o societate-mamă posedă acţiuni ale unei filiale care, la rândul ei, posedă acţiuni ale societăţii-mamă. În acest caz apare fenomenul de ***autocontrol***, care se manifestă atunci când o societate posedă, prin intermediul uneia sau mai multor societăţi asupra cărora are control direct sau indirect, propriile acţiuni sau drepturi de vot. Este interzisă utilizarea drepturilor de control ataşate acţiunilor autocontrolate.

Exemplu: Societatea-mamă este controlată în proporţie de 90% de o societate din afara perimetrului de consolidare, 10% din acţiuni fiind deţinute de una din filialele sale, astfel:



În acest caz, societatea mamă SM va consolida la nivelul său filialele F1 şi F2 din perimetrul de consolidare fără a ţine seama, în nici un fel, de procentajul de control exercitat asupra sa de societatea X din afara perimetrului de consolidare, astfel:

Societăţile ansamblului consolidat	Procentaj de control	Metoda de consolidare	Procentaj de interes grup	Procentaj de interes în afara grupului
Societatea mamă: SM	90%	Integrare globală	93,26%(a)	6,74%(d)
Filiala: F_1	70%	Integrare globală	65,28%(b)	34,72%(e)
Filiala: F_2	50%	Integrare globală	32,64%(c)	67,36%(f)

Scanned with OKEN Scanner

a) procentajul de interes grup exercitat de X în SM:

$$\frac{90\%}{100\% - (70\% x 50\% x 10\%)} = 93{,}26\%$$

b) procentajul de interes grup exercitat prin SM în F_1:

$$\frac{(90\% x 70\%)}{100\% - (70\% x 50\% x 10\%)} = 65{,}28\%$$

c) procentajul de interes grup exercitat prin SM în F_2:

$$\frac{(90\% x 70\% x 50\%)}{100\% - (70\% x 50\% x 10\%)} = 32{,}64\%$$

d) procentajul minoritarilor din afara grupului în SM:
100% - 93,26% = 6,74%

e) procentajul minoritarilor din afara grupului în F_1:
100% - 65,28% = 34,72%

f) procentajul minoritarilor din afara grupului în F_2:
100% - 33,64% = 67,36%

Autocontrolul la nivelul societăţii consolidante impune un tratament contabil specific, legat de titlurile reprezentative.

7.2. Metode de consolidare a conturilor

Consolidarea conturilor reprezintă un ansamblul de tehnici ce permite elaborarea de documente de sinteză unice pentru un grup de societăţi, tratat ca o singură entitate. Practic, consolidarea conturilor constă în a înlocui titlurile de participare, care figurează în bilanţul societăţii consolidante, cu partea din capitalul propriu al societăţii emitente deţinută de societatea consolidantă, inclusiv cota parte din rezultat ce corespunde acestor titluri. În funcţie de procentul de control deţinut de societatea consolidantă, poate fi aplicată una dintre cele trei metode de consolidare cunoscute: metoda integrării globale, metoda integrării proporţionale şi metoda punerii în echivalenţă.

Este aplicată ***metoda integrării globale*** atunci când întreprinderea este sub controlul exclusiv (filiala) al entităţii consolidante, substituirea făcându-se prin cumularea elementelor componente ale bilanţului şi contului de rezultate ale filialei cu cele ale SM.

Se aplică ***metoda integrării proporţionale*** atunci când întreprinderea este sub control concomitent (societate multigrup), substituirea realizându-ce prin integrarea posturilor din bilanţul şi contul de rezultate al societăţii consolidate, proporţional cu interesul societăţii consolidante.

Scanned with OKEN Scanner

Metoda punerii în echivalenţă se foloseşte atunci când întreprinderea este sub influenţa notabilă (societate asociată grupului), consolidarea constând în substituirea valorii contabile a titlurilor deţinute de societatea-mamă cu o valoare reală a acestora, care corespunde situaţiei nete a societăţii consolidate.

7.2.1. Metoda integrării globale

Metoda integrării globale constă în efectuarea cumulului tuturor posturilor din bilanţul şi contul de profit şi pierdere al filialelor cu cele ale societăţii mamă, pentru a arăta dreptul pe care aceasta îl are asupra întreprinderilor pe care le controlează exclusiv.

Integrarea prin metoda globală presupune parcurgerea următoarelor etape:

- integrarea în conturile întreprinderii consolidante a elementelor din bilanţul şi contul de rezultate al întreprinderii consolidate, după eventuale retratări ale acestora;
- eliminarea operaţiunilor reciproce;
- repartizarea capitalurilor proprii şi a rezultatului între interesele societăţii consolidante – *interese majoritare* - şi interesele celorlalţi asociaţi sau acţionari numite *interese minoritare.*

Într-o viziune simplificată, fără să ţinem cont de toate aspectele tehnice ale consolidării, vom ilustra metoda integrării globale printr-un exemplu:

A. Integrarea globală a bilanţului

Societatea-mamă SM deţine la 31/12/N, 80% din titlurile filialei sale F1, exercitând asupra acesteia un control exclusiv. Între cele două societăţi nu există operaţii reciproce.

Bilanţurile celor două societăţi sunt următoarele:

Bilanţul SM
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Titluri de participare F_1	120.000	Capital social	300.000
Alte active fixe şi circulante	880.000	Rezerve	100.000
		Rezultat	50.000
		Capital propriu	*450.000*
		Datorii	550.000
Total Activ	**1.000.000**	**Total pasiv**	**1.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Active fixe şi circulante	500.000	Capital social	150.000
		Rezerve	50.000
		Rezultat	25.000
		Capital propriu	*225.000*
		Datorii	275.000
Total Activ	**500.000**	**Total Pasiv**	**500.000**

Prin integrarea globală se va înlocui valoarea titlurilor de participare deţinute de SM cu situaţia activului şi pasivului societăţii consolidate. Cum controlul societăţii mamă asupra filialei nu este total, în bilanţul consolidat va apărea un post care reflectă drepturile asociaţilor sau acţionarilor minoritari asupra capitalurilor proprii şi rezultatului filialei F1, numit interes minoritar.

Odată efectuată această substituire, din activul bilanţului SM vor dispărea titlurile de participare, şi, pentru a se păstra echilibrul contabil, rezervele vor fi diminuate cu aceeaşi valoare.

Schematic, operaţiile se derulează în felul următor:

1) Efectuarea operaţiilor de cumulare a bilanţurilor celor două societăţi SM şi F_1:

Bilanţul cumulat al SM şi F_1
la data de 31/12/N

mii lei

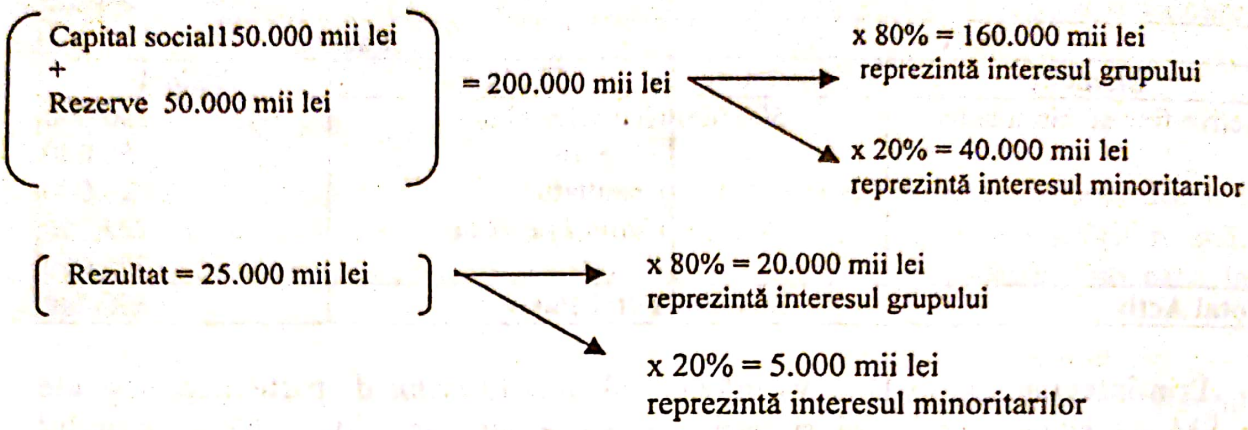
Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
- Active fixe şi circulante SM	1.000.000	- Capitaluri proprii SM	
		- Capital social	300.000
		- Rezerve	100.000
- Active fixe şi circulante F_1	500.000	- Rezultat	50.000
		- Capitaluri proprii F_1	
		-Capital social	150.000
		- Rezerve	50.000
		- Rezultat	25.000
		- Datorii SM	550.000
		- Datorii F_1	275.000
Total Activ	**1.500.000**	**Total Pasiv**	**1.500.000**

2) Punerea în evidenţă a intereselor SM şi a intereselor minoritarilor în filiala F_1:

Pentru determinarea intereselor societăţii-mamă SM, care deţine 80% din titlurile filialei F_1, şi a intereselor minoritarilor, care deţin 20% din titlurile filialei

Scanned with OKEN Scanner

F_1, în capitalurile proprii şi rezultatele acesteia se va proceda la efectuarea următorului calcul aritmetic:



3) Eliminarea titlurilor de participare:

Eliminarea titlurilor de participare constă în diminuarea activului SM cu valoarea titlurilor deţinute la nivelul costului lor de achiziţie şi diminuarea cu aceeaşi valoare a rezervelor consolidate.

4) Elaborarea bilanţului consolidat al grupului:

Bilanţul consolidat constituie o finalizare a operaţiilor de consolidare. Sinteza acestor operaţii este prezentată în tabelul următor:

Sinteza operaţiilor de consolidare

mii lei

Activ				Pasiv			
Elemente	**SM**	**F_1**	Consolidare (SM+ F_1)	**Elemente**	**SM**	**F_1**	Consolidare (SM+F_1)
Titluri de participare F_1	120.000	-	0*)	Capital social	300.000	150.000	300.000
				Rezerve	100.000	50.000	140.000[1)]
Alte active fixe şi circulante	880.000	500.000	1.380.000	Interes minoritar	-	-	40.000[2)]
				Rezultat cuvenit grupului	50.000	25.000	70.000[3)]
					-	-	5.000[4)]
				Interes minoritar în rezultat Datorii	550.000	275.000	825.000
Total Activ	**1.000.000**	**500.000**	**1.380.000**	**Total Pasiv**	**1.000.000**	**500.000**	**1.380.000**

*) 120.000-120.000 = 0

Scanned with OKEN Scanner

1) 100.000+80% x (150.000+50.000)-120.000 = 140.000
2) 20% x (150.000+50.000) = 40.000
3) 50.000+80% x 25.000 = 70.000
4) 20% x 25.000 = 5.000

Se observă că există o diferenţă între costul de achiziţie al titlurilor de participare, 120.000 mii lei, şi ceea ce reprezintă interesul SM în situaţia netă a filialei, adică 80% x (150.000 + 50.000 + 25.000) = 180.000 mii lei. Această diferenţă provine din partea ce revine SM din rezervele şi rezultatul filialei obţinute ulterior achiziţionării şi poate fi pusă în evidenţă după cum urmează:

Evoluţia valorii titlurilor după achiziţia lor de către SM — mii lei

Interesul SM = 80% X	- Capitalul iniţial al F_1	150.000 mii lei =	120.000 mii lei
	- Rezerve ale F_1	50.000 mii lei =	40.000 mii lei
	- Rezultate ale F_1	25.000 mii lei =	20.000 mii lei
	Total	225.000 mii lei	180.000 mii lei

Preluând integral elementele de activ şi de pasiv ale tuturor filialelor, bilanţul consolidat obţinut prin metoda integrării globale permite cunoaşterea componenţei reale a activului grupului în ansamblul său, modul de finanţare a acestuia, cunoscându-se în acelaşi timp partea din capitalurile proprii şi rezultat ce revine acţionarilor sau asociaţilor minoritari.

B. Integrarea globală a contului de profit şi pierdere

Ca şi în cazul integrării globale a bilanţului, integrarea globală a contului de rezultate constă în a cumula posturile contului de profit şi pierdere al filialei cu cele ale contului de profit şi pierdere al societăţii-mamă.

Considerând că nu există operaţii reciproce între societatea-mamă SM şi filiala sa F_1, presupunem următorul *exemplu*:

Contul de profit şi pierdere al SM
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		**Venituri**	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare	950.000	Venituri de exploatare	1.000.000
Cheltuieli financiare	75.000	Venituri financiare	70.000
Cheltuieli extraordinare	25.000	Venituri extraordinare	30.000
Rezultat	50.000		
Total Cheltuieli	**1.100.000**	**Total Venituri**	**1.100.000**

Scanned with OKEN Scanner

Contul de profit şi pierdere al F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare	445.000	Venituri de exploatare	500.000
Cheltuieli financiare	90.000	Venituri financiare	50.000
Cheltuieli extraordinare	30.000	Venituri extraordinare	40.000
Rezultat	25.000		
Total Cheltuieli	**590.000**	**Total Venituri**	**590.000**

Integrarea globală a contului de profit şi pierdere presupune parcurgerea următoarelor etape:

1) Cumulul posturilor conturilor de profit şi pierdere:

Contul de profit şi pierdere cumulat (SM+F_1)
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli				Venituri			
Elemente	**Valori**			**Elemente**	**Valori**		
	S M	**F_1**	**Total**		**S M**	**F_1**	**Total**
Cheltuieli de exploatare	950.000	445.000	1.395.000	Venituri din exploatare	1.000.000	500.000	1.500.000
Cheltuieli financiare	75.000	90.000	165.000	Venituri financiare	70.000	50.000	120.000
Cheltuieli extraordinare	25.000	30.000	55.000	Venituri extraordinare	30.000	40.000	70.000
Rezultat	50.000	25.000	75.000				
Total Cheltuieli	**1.100.000**	**590.000**	**1.690.000**	**Total Venituri**	**1.100.000**	**590.000**	**1.690.000**

2) Punerea în evidenţă a intereselor grupului şi minoritarilor:

Interesul grupului şi în afara grupului

Procentul de interes x Rezultatul filialei = Partea de rezultat atribuită

Interes grup = 80% x 25.000 mii lei = 20.000 mii lei revine grupului

Interes minoritari = 20% x = 5.000 mii lei revine minoritarilor

3) După parcurgerea acestei etape se poate întocmi contul de profit şi pierdere consolidat.

Scanned with OKEN Scanner

Cont de profit şi pierdere consolidat
la data 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare	1.395.000	Venituri de exploatare	1.500.000
Cheltuieli financiare	165.000	Venituri financiare	120.000
Cheltuieli extraordinare	55.000	Venituri extraordinare	70.000
Rezultat :			
- interes grup *(50.000+20.000)*	70.000		
- interes minoritar	5.000		
Total cheltuieli	**1.690.000**	**Total venituri**	**1.690.000**

Ca şi în cazul bilanţului, contul de rezultate consolidat permite o analiză a performanţelor grupului, din punct de vedere economic şi financiar, atât la nivelul societăţii mamă, cât şi la nivelul filialelor. De asemenea, consolidarea contului de rezultate prin metoda integrării globale permite cunoaşterea părţii din rezultat ce revine grupului, precum şi partea de rezultat ce revine, din punct de vedere juridic, minoritarilor.

7.2.2. Metoda integrării proporţionale

Integrarea proporţională este un caz particular al integrării globale, pentru că integrarea conturilor societăţii consolidate făcându-se numai la nivelul procentului de interes deţinut de societatea consolidantă.

Dacă principiul metodei integrării proporţionale este foarte apropiat de cel al integrării globale, trebuie subliniat că această metodă, care se aplică exclusiv societăţilor sub control concomitent, nu conduce, spre deosebire de integrarea globală, la punerea în evidenţă a intereselor terţilor în capitalul propriu şi în rezultatul societăţilor consoluidate..

Prin această metodă, elementele bilanţului şi contului de rezultate sunt reluate în conturile consolidate, proporţional cu drepturile pe care le deţine fiecare societate participantă la operaţiunea de consolidare. Folosirea acestei metode de consolidare necesită acordul asociaţilor referitor la partajarea proporţională a elementelor patrimoniale deţinute, deoarece societăţile sunt plasate în mod conjunctural sub controlul unui număr restrâns de asociaţi, iar decizia nu poate aparţine în mod izolat nici unuia dintre ei.

Exemplu: Presupunem că filiala F_1, din exemplul precedent, este controlată în mod egal de societatea mamă SM şi alte trei societăţi (25% fiecare). Legătura între F_1 şi SM este simplă-directă, adică procentajul de control este egal cu cel de interes, şi nu există operaţii reciproce între cele două societăţi.

Scanned with OKEN Scanner

A. Integrarea proporţională a bilanţului

Bilanţul SM
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Titluri deţinute F1	37.500	Capital social	300.000
(25% x 150.000)		Rezerve	100.000
Alte active fixe şi	962.500	Rezultat	50.000
circulante		*Capital propriu*	*450.000*
		Datorii	550.000
Total activ	**1.000.000**	**Total Pasiv**	**1.000.000**

Bilanţul F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Active fixe şi	500.000	Capital social	150.000
circulante		Rezerve	50.000
		Rezultat	25.000
		Capital propriu	*225.000*
		Datorii	275.000
Total Activ	**500.000**	**Total Pasiv**	**500.000**

Consolidarea conturilor prin integrare proporţională presupune consolidarea atât a elementelor din bilanţ, cât şi a celor din contul de profit şi pierdere şi urmează cronologic următoarele etape:

a) integrarea tuturor elementelor de activ şi pasiv exigibil ale societăţii consolidate, după efectuarea eventualelor corecţii asupra lor, în bilanţul consolidat, în funcţie de procentul de participare deţinut de societatea mamă;

b) eliminarea tuturor operaţiunilor sau a conturilor reciproce dintre societăţile grupului intrate în consolidare;

c) eliminarea din activ a titlurilor de participare deţinute de societatea consolidantă (SM) în capitalul societăţii consolidate, prin diminuarea corespunzătoare a părţii de capital şi rezerva curentă cuvenită SM din capitalul social şi rezervele societăţii consolidate;

d) preluarea la rezervele consolidate a diferenţei dintre valoarea integrată a posturilor de activ şi a celor de pasiv, corespunzătoare societăţilor consolidate. Aşadar succesiunea operaţiilor de consolidare a bilanţurilor este următoarea:

Scanned with OKEN Scanner

1) Cumulul bilanţurilor societăţilor din perimetrul de consolidare

Integrarea posturilor din bilanţul filialei F_1 nu trebuie făcută decât la nivelul procentului de interes al societăţii mamă SM, adică la nivelul procentului deţinut de 25%.

Bilanţul cumulat al celor doua societăţi reţinute în perimetrul de consolidare se prezintă astfel:

Bilanţul cumulat (SM + F_1)
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Titluri de participare deţinute la F1	37.500	Capitaluri proprii SM	450.000
		▪ Capital social	300.000
		▪ Rezerve	100.000
Active fixe şi circulante:	*1.087.500*	▪ Rezultat	50.000
▪ Active SM		*Partea SM din capitalurile proprii ale filialei F_1*	*56.250*
▪ Active F1	962.500	▪ Capital social	37.500
(25% x 500.000=125.000)	125.000	*(25% x 150.000)*	
		▪ Rezerve	12.500
		(25% x 50.000)	
		▪ Rezultat	6.250
		(25% x 25.000)	
		Datorii	*618.750*
		▪ Datorii SM	550.000
		▪ Datorii F_1	68.750
		(25% x 275.000)	
Total Activ	**1.125.000**	**Total Pasiv**	**1.125.000**

2) Eliminarea titlurilor deţinute la societăţile consolidate:

Deoarece nu sunt puse în evidenţă interesele minoritare, această a doua etapă încheie lucrările pregătitoare întocmirii bilanţului consolidat. Eliminarea titlurilor constă în diminuarea activului cu valoarea acestora dată de costul de achiziţie şi, simetric, diminuarea cu aceeaşi valoare a rezervelor din pasivul bilanţului cumulat.

Scanned with OKEN Scanner

3) Întocmirea bilanţului consolidat al grupului:

Bilanţul consolidat
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Titluri de participare *(37.500 – 37.500)*	0	Capital social	300.000
		Rezerve *(100.000+37.500+12.500-37.500)*	112.500
Active fixe şi circulante *(962.500 + 125.000)*	1.087.500		56.250
		Rezultat consolidat *(50.000+6.250)*	618.750
		Datorii *(550.000+68.750)*	
Total Activ	**1.087.500**	**Total Pasiv**	**1.087.500**

Prin această metodă, bilanţul consolidat furnizează o imagine economică şi financiară a grupului mai restrânsă decât cea oferită de metoda integrării globale. Bilanţul nu preia decât partea din elementele de activ şi de pasiv ale societăţii consolidate care corespunde procentajului de interes deţinut de SM, fără să cuprindă partea ce revine altor acţionari sau asociaţi, făcând abstracţie tocmai de interesul minoritarilor, pe care nu îl pune, în nici un fel, în evidenţă.

B. Integrarea proporţională a contului de profit şi pierdere

Integrarea proporţională a contului de profit şi pierdere constă în a adăuga la posturile contului de profit şi pierdere al SM posturile contului de profit şi pierdere al societăţii consolidate, proporţional cu procentul de interes deţinut de SM consolidantă.

Luând în considerare datele de mai jos şi păstrând relaţiile dintre societăţile grupului neschimbate faţă de consolidarea elementelor din bilanţ, vom parcurge etapele specifice, după cum urmează:

Contul de profit şi pierdere al SM
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare	950.000	Venituri din exploatare	1.000.000
Cheltuieli financiare	75.000	Venituri financiare	70.000
Cheltuieli extraordinare	25.000	Venituri extraordinare	30.000
Rezultat	50.000		
Total Cheltuieli	**1.100.000**	**Total Venituri**	**1.100.000**

Scanned with OKEN Scanner

Contul de profit şi pierdere al F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare	445.000	Venituri din exploatare	500.000
Cheltuieli financiare	90.000	Venituri financiare	50.000
Cheltuieli extraordinare	30.000	Venituri extraordinare	40.000
Rezultat	25.000		
Total Cheltuieli	590.000	**Total Venituri**	590.000

În vederea obţinerii contului de profit şi pierdere consolidat al grupului se parcurg două etape, şi anume:

1) Cumulul conturilor de profit şi pierdere ale societăţilor din perimetrul de consolidare:

Contul de profit şi pierdere cumulat (SM + F_1)
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli				Venituri			
Elemente	**SM**	**F_1**	**Cumul (SM +25% x F_1)**	**Elemente**	**SM**	**F_1**	**Cumul (SM +25% x F_1)**
Cheltuieli de exploatare	950.000	445.000	1.061.250	Venituri din exploatare	1.000.000	500.000	1.125.000
Cheltuieli financiare	75.000	90.000	97.500	Venituri financiare	70.000	50.000	82.500
Cheltuieli extraordinare	25.000	30.000	32.500	Venituri extraordinare	30.000	40.000	40.000
Rezultate	50.000	25.000	56.250				
Total cheltuieli	**1.100.000**	**590.000**	**1.247.500**	**Total venituri**	**1.100.000**	**590.000**	**1.247.500**

Integrarea proporţională nu necesită punerea în evidenţă a interesului acţionarilor minoritari din afara grupului, fapt ce determină eliminarea acestei etape şi trecerea la etapa următoare:

Scanned with OKEN Scanner

2) Întocmirea contului de profit şi pierdere consolidat:

Contul de profit şi pierdere consolidat
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare	1.061.250	Venituri din exploatare	1.125.000
Cheltuieli financiare	97.500	Venituri financiare	82.500
Cheltuieli extraordinare	32.500	Venituri extraordinare	40.000
Rezultat consolidat	56.250		
Total Cheltuieli	**1.247.500**	**Total Venituri**	**1.247.500**

7.2.3. Metoda punerii în echivalenţă

Metoda punerii în echivalenţă este aplicabilă, în principiu, societăţilor asociate grupului şi asupra cărora societatea mamă exercită o influenţă notabilă. Influenţa notabilă poate fi exercitată atât asupra gestiunii, cât şi asupra politicii financiare integrate a grupului. Totuşi, această metodă poate fi utilizată atunci când structura conturilor anuale ale societăţilor aflate sub control exclusiv sau concomitent face imposibilă consolidarea globală sau proporţională.

Punerea în echivalenţă este o operaţie ce constă în înlocuirea valorii contabile a titlurilor de participare cu partea corespunzătoare din capitalurile proprii ale societăţii consolidate.

Altfel spus, punerea în echivalenţă constă în înlocuirea directă a valorii contabile a titlurilor deţinute de societatea mamă, cu valoarea echivalentă în situaţia netă a societăţii consolidate.

Literatura de specialitate a consacrat două definiţii metodei punerii în echivalenţă. Prima definiţie se referă la substituirea titlurilor deţinute de societatea mamă în capitalul societăţilor consolidate care figurează în bilanţul acesteia la costul lor de achiziţie cu cota-parte echivalentă în capitalul şi rezervele societăţii consolidate determinată în funcţie de cota de participare la consolidare. Rezultatul exerciţiului societăţii puse în echivalenţă figurează distinct în contul de profit şi pierdere consolidat la nivelul cotei-părţi corespunzătoare procentului de interes deţinut de societatea consolidantă.

A doua definiţie se referă la stabilirea echilibrului, prin modificarea în plus sau în minus a preţului de achiziţie a titlurilor deţinute de societatea mamă la societăţile consolidate, cu partea din profitul sau pierderea înregistrată de acestea după data achiziţiei titlurilor. Rezultatul exerciţiului societăţii puse în echivalenţă figurează de asemenea distinct în contul de profit şi pierdere cu cota-parte cuvenită societăţii mamă.

Scanned with OKEN Scanner

În vederea punerii în echivalenţă a titlurilor deţinute de societatea consolidantă la societăţile din perimetrul de consolidare, se parcurg următoarele etape:

a) preţul de achiziţie al titlurilor deţinute de societatea mamă la societăţile puse în echivalenţă şi care figurează în bilanţul societăţii mamă (SM) în active financiare imobilizate se modifică cu suma aferentă cotei-părţi ce corespunde drepturilor societăţii mamă în capitalurile proprii ale societăţii puse în echivalenţă;

b) diferenţa cu care s-a majorat preţul de achiziţie al titlurilor deţinute de societatea mamă în capitalul societăţii consolidate este trecută şi în pasivul bilanţului consolidat asupra rezervelor consolidate, respectiv asupra rezultatului consolidat în mod proporţional cu procentajul de interes.

A. Punerea în echivalenţă a bilanţului

Considerăm că societatea mamă (SM) nu deţine decât 20% din drepturile de vot şi deci, poate exercita doar o influenţă notabilă asupra filialei F_1. Bilanţul celor două societăţi este redat mai jos:

Bilanţul SM
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Titluri de participare F1	30.000	Capital social	300.000
		Rezerve	100.000
Alte active fixe şi circulante	970.000	Rezultat	50.000
		Capital propriu	*450.000*
		Datorii	550.000
Total Activ	**1.000.000**	**Total Pasiv**	**1.000.000**

Bilanţul F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Active fixe şi circulante	500.000	Capital social	150.000
		Rezerve	50.000
		Rezultat	25.000
		Capital propriu	*225.000*
		Datorii	275.000
Total Activ	**500.000**	**Total Pasiv**	**500.000**

Substituirea titlurilor de participare din bilanţul SM presupune o reevaluare a acestor titluri, care determină apariţia unui plus de valoare pentru aceste titluri, având două origini:

Scanned with OKEN Scanner

- prima se explică prin diferenţa de valoare creată între momentul achiziţionării titlurilor şi valoarea acestora la data efectuării consolidării. În acest interval, F_1 a acumulat rezerve în sumă de 50.000.000 lei, iar partea ce revine SM este de 10.000.000 lei, adică 20% x 50.000.000 = 10.000.000 lei;
- a doua ţine de cota parte a SM în rezultatul F_1, în valoare de 5.000.000 lei, adică 20% x 25.000.000 = 5.000.000 lei. După reevaluare, titlurile de participare ale SM în capitalul F_1 vor avea o valoare determinată după cum urmează:

Cost de achiziţie	30.000.000 lei
Cota parte SM din rezervele acumulate	10.000.000 lei
Cota parte SM din rezultat	5.000.000 lei
Total	**45.000.000 lei**

Din punct de vedere contabil, substituirea valorii titlurilor va fi înregistrată în bilanţul SM într-un post de activ numit „Titluri puse în echivalenţă". Pentru păstrarea egalităţii bilanţiere, în pasivul bilanţului SM se vor adăuga cotele părţi din rezerve şi rezultat aferente procentului de 20% deţinut de SM în societatea consolidată F_1.

Bilanţul consolidat se va prezenta astfel:

Bilanţul consolidat
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Titluri puse în echivalenţă	45.000	Capital social	300.000
Alte active fixe şi circulante	970.000	Rezerve consolidate *(100.000+20%x50.000)*	110.000
		Rezultat consolidat *(50.000+20%x25.000)*	55.000
		Datorii	550.000
Total Activ	**1.015.000**	**Total Pasiv**	**1.015.000**

Aplicându-se doar asupra capitalurilor proprii ale societăţii consolidate, această metodă este mai mult o metodă de reevaluare a titlurilor de participare decât o veritabilă metodă de consolidare economică şi financiară. Prin această metodă bilanţul consolidat nu pune în evidenţă procentajul de interes deţinut la societatea mamă sau de alţi acţionari sau asociaţi minoritari din afara grupului.

Scanned with OKEN Scanner

B. Punerea în echivalenţă a contului de profit şi pierdere

În vederea consolidării contului de profit şi pierdere este necesar să se parcurgă anumite etape:

a) elementele de cheltuieli din contul de profit şi pierdere nu suferă nici o modificare;

b) elementele de venituri din contul de profit şi pierdere al societăţii consolidante se cumulează cu partea cuvenită acesteia din rezultatul societăţii consolidate;

c) rezultatul consolidat se împarte între rezultatul societăţii consolidate şi rezultatul cuvenit societăţii mamă în raport cu cota sa de participare în capitalul social al societăţii consolidate.

Punerea în echivalenţă a contului de profit şi pierdere se face foarte simplu, adăugând la rezultatul consolidat partea societăţii consolidante din rezultatul societăţii consolidate la postul „Cota parte în rezultatele societăţii puse în echivalenţă".

Luând în considerare datele de mai jos şi având în vedere procentajul de interes utilizat în consolidarea elementelor din bilanţ (20%), vom parcurge etapele consolidării contului de profit şi pierdere, astfel:

Contul de profit şi pierdere al SM
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare	950.000	Venituri din exploatare	1.000.000
Cheltuieli financiare	75.000	Venituri financiare	70.000
Cheltuieli extraordinare	25.000	Venituri extraordinare	30.000
Rezultat	50.000		
Total Cheltuieli	**1.100.000**	**Total Venituri**	**1.100.000**

Contul de profit şi pierdere al F_1
a data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare	445.000	Venituri din exploatare	500.000
Cheltuieli financiare	90.000	Venituri financiare	50.000
Cheltuieli extraordinare	30.000	Venituri extraordinare	40.000
Rezultat	25.000		
Total Cheltuieli	**590.000**	**Total Venituri**	**590.000**

Scanned with OKEN Scanner

Contul de profit şi pierdere consolidat
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare (SM)	950.000	Venituri din exploatare (SM)	1.000.000
Cheltuieli financiare (SM)	75.000	Venituri financiare (SM)	70.000
Cheltuieli extraordinare (SM)	25.000	Venituri extraordinare (SM)	30.000
Rezultat consolidat(SM) (50.000+20%x25.000)	55.000	Cota parte în rezultatul societăţii puse în echivalenţă	5.000
Total cheltuieli	**1.105.000**	**Total venituri**	**1.105.000**

Spre deosebire de celelalte metode, în acest caz nu se efectuează un cumul total sau parţial al posturilor de cheltuieli şi venituri ale societăţilor participante la consolidare, ci doar se determină cota parte ce revine societăţii consolidante din rezultatul societăţii consolidate şi trecerea acestui rezultat pe un rand distinct în contul de rezultat consolidat ca o contribuţie la rezultatul ansamblului consolidat (grupului).

7.3. Orientări teoretice privind operaţiunea de consolidare

7.3.1. Concepţii generale privind consolidarea conturilor

Obiectivul conturilor consolidate este de a furniza o imagine fidelă asupra patrimoniului şi situaţiei financiare a ansamblului consolidat, constituit din societăţile aflate în perimetrul de consolidare.

Conturile consolidate prezintă situaţia financiară şi rezultatele unui ansamblu de societăţi cuprinse în perimetrul de consolidare ca şi cum acestea ar forma o singură societate divizată în departamente sau sucursale, documentele consolidate respectând în mod obligatoriu principiile generale ale contabilităţii, în mod special principiul prudenţei, principiul permanenţei metodelor şi cel al intangibilităţii bilanţului. Aplicarea uneia sau alteia dintre metodele de consolidare descrise are în vedere măsura în care este admisă substituirea titlurilor de participare şi modul în care se determină procentajul de control sau procentajul de interes în raport cu natura legăturilor financiare legale sau contractuale existente în cadrul grupului. A compara metodele de consolidare a conturilor înseamnă a stabili fundamentele teoretice ale acestei acţiuni. Nevoia utilizatorilor de a avea la dispoziţie informaţii pertinente despre activitatea desfăşurată de grup a determinat apariţia unor lucrări

Scanned with OKEN Scanner

care au permis definirea unor elemente fundamentale concretizate într-o teorie generală a consolidării conturilor. Ca urmare a evoluţiei consolidării conturilor de la empirism la demersul ştiinţific se pot prezenta astăzi trei concepţii generale privind operaţiunea de consolidare, care reprezintă de altfel şi trei domenii diferite, astfel:

Concepţia *economică.* Această concepţie derivă din traducerea expresiei englezeşti **„entity concept"**. Acest punct de vedere teoretic conduce la consideraţia următoare: conturile consolidate trebuie să reflecte imaginea fidelă a unei entităţi economice rezultată dintr-un ansamblu de mijloace.Conturile consolidate sunt rezultatul cumulării patrimoniului a două sau mai multor entităţi economice care au două categorii de acţionari,: acţionari care au un interes major „dominant" şi acţionari minoritari, dar care au acelaşi scop.

În concluzie, conturile consolidate prezintă situaţia financiară şi rezultatele unei entităţi, compusă dintr-un anumit număr de întreprinderi puse în relaţie de un control comun, fondat pe dreptul de vot al acţionarilor acelor entităţi.

Aceste motive răspund semnificaţiei economice a noţiunii de grup, conducând pe de o parte, la publicarea unui bilanţ care reuneşte într-un întreg activele şi pasivele societăţilor consolidate, repartiţia proprietăţii ocupând un loc secund, iar pe de altă parte, la publicarea unui cont de profit şi pierdere consolidat care integrează totalitatea cheltuielilor şi veniturilor într-un ansamblu de mijloace, performanţa generală fiind apreciată ca aceea a unei entităţi economice şi nu ca o sumă disparată a rezultatelor.

Concepţia proprietarului. Aceasta se traduce prin expresia engleză **„property concept"** şi răspunde unei concepţii mai restrictive decât concepţia economică. Această abordare, în mare parte juridică, constă în a pune la dispoziţia proprietarilor din societatea-mamă informaţii privind starea patrimoniului societăţilor controlate de aceasta, în înţelesul ansamblului de drepturi şi obligaţii ataşate titlurilor pe care aceştia le deţin. Acest concept conduce la publicarea unui bilanţ consolidat în care posturile sunt reduse la participaţiile deţinute de acţionari, ignorându-se astfel tot ceea ce nu revine acţionarilor.

Din acelaşi motiv, conceptul juridic al contului de profit şi pierdere este de preferat unei accepţiuni economice, întrucât calculul rezultatului consolidat se reduce la a prelua în contul de cheltuieli şi venituri nivelul participaţiilor deţinute de către acţionari.

Concepţia financiară traduce expresia engleză **„parent company concept"** şi se apropie, ca şi concept, de teoria anterioară care privilegiază proprietarul acţionar, în detrimentul economicului.

Această abordare insistă pe ideea că toate conturile consolidate nu sunt altceva decât o extensie a cheltuielilor societăţii-mamă.

Obiectivul propus este de a indica acţionarilor societăţii-mamă valoarea contabilă a participaţiilor deţinute. Participaţia se reduce la ceea ce valorează drepturile ataşate acestor participaţii.

Scanned with OKEN Scanner

Această concepţie, care răspunde exclusiv acţionarilor societăţii-mamă, conduce la asimilarea intereselor minoritare cu o datorie externă grupului. Concepţia financiară, ca şi aceea a proprietarului, consideră grupul mai întâi de toate un obiect de proprietate care trebuie supus partajului între acţionari.

Diferenţa între cele două concepţii ţine mai mult de prezentare, decât de modul de evaluare al proprietăţii.

În timp ce concepţia proprietarului impune publicarea unui bilanţ consolidat, în care posturile sunt reduse la procentajul de control şi procentajul de interes deţinute de acţionari, concepţia financiară se limitează la a indica acţionarilor societăţii-mamă ce reprezintă titlurile deţinute în situaţia netă a societăţilor consolidate.

7.3.2. Fundamentele teoretice ale metodelor de consolidare

Integrarea globală

Bilanţul consolidat obţinut prin metoda integrării globale oferă imaginea economică şi financiară cea mai completă a puterii exercitate de grup asupra filialelor. Controlul exclusiv conduce la considerarea patrimoniului filialelor ca făcând parte dintr-un ansamblu de mijloace industriale şi comerciale asupra căruia se exercită o unitate de decizie.

Bilanţul consolidat permite, deci, să se aprecieze structura reală a activului, modalitatea lui de finanţare (ponderea îndatorării şi a capitalurilor proprii), cunoscându-se în acelaşi timp partea din capitalurile proprii ce revine acţionarilor sau asociaţilor calificaţi drept „minoritari", dar care, în orice caz, contribuie la finanţarea generală a grupului. Această metodă este o reflectare a concepţiei economice privind consolidarea.

Integrarea globală, care este ilustarea principiului prevalenţei realităţii asupra juridicului, este o metodă de ameliorare prin excelenţă, pentru că ea permite cunoaştere în detaliu a tuturor consecinţelor existenţei legăturilor de participaţie.

În S.U.A., regrupările de întreprinderi care pot lua forma fuziunilor, fuziunilor-absorbţie sau aportului parţial de active, presupun, în mod obligatoriu, integrarea globală a participaţiilor, dacă procentul de control este superior celui de 50%.

Integrarea proporţională

Ştiind că integrarea proporţională se aplică societăţilor exploatate în comun şi al căror control este partajat între un număr limitat de acţionari sau asociaţi, putem aprecia că bilanţul consolidat rezultat prin utilizarea acestei metode reflectă mai mult concepţia juridică şi financiară, decât cea economică privind consolidarea.

Această metodă privilegiază proprietarii pentru că ea se limitează la reprezentarea economică a patrimoniului lor. Consolidând societăţi asupra cărora SM nu exercită control şi nu dispune de puterea ataşată acestui control, poate rezulta o imagine artificială care îi poate induce în eroare pe acţionari sau asociaţi.

Scanned with OKEN Scanner

De altfel, pe plan internaţional acestă metodă are o aplicabilitate destul de redusă. Norma IAS 31 „*Raportarea financiară a intereselor în asocierile în participaţie*" recomandă utilizarea integrării proporţionale pentru consolidarea entităţilor sub control concomitent, celălalt tratament permis fiind al punerii în echivalenţă. Totuşi, această normă oferă două posibilităţi de prezentare a situaţiilor financiare:

- fie societatea consolidantă adaugă cota sa parte din societatea consolidată linie cu linie în bilanţ şi în contul de profit şi pierdere, la aceleaşi posturi din situaţiile financiare;
- fie societatea consolidantă indică în mod distinct, (posturi distincte în documentele consolidate) cota sa din activul, pasivul, cheltuielile şi veniturile societăţii consolidate.

Punerea în echivalenţă

Se poate considera că punerea în echivalenţă este un „rezumat" al integrării globale. În timp ce integrarea globală oferă un detaliu patrimonial al participaţiilor, punerea în echivalenţă se limitează să arate cota parte din capitalurile proprii şi din rezultatul societăţilor consolidate ce revine SM. Este evident faptul că această metodă răspunde în mod particular preocupărilor „proprietarilor acţionari", pentru că ea constă în evaluarea sau reevaluarea titlurilor de participare. Orientarea teoretică este deci financiară şi privilegiază puternic acţionarii SM.

Standardele IAS 27 „*Situaţiile financiare consolidate şi contabilitatea investiţiilor în filiale*" şi IAS 28 „*Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate*" definesc punerea în echivalenţă ca fiind: „o metodă contabilă prin care participaţia este înregistrată iniţial la costul complet sau de achiziţie, fiind apoi ajustată pentru a se lua în considerare modificările ulterioare achiziţionării lor de către investitor, în contabilităţile proprii".

În SUA, punerea în echivalenţă este înainte de toate un mod de contabilizare a plasamentelor pe termen lung.

Spre deosebire de Franţa, comunitatea financiară internaţională nu asimilează punerea în echivalenţă unei metode de consolidare, ci o consideră doar o metodă de evaluare a titlurilor.

7.4. Tehnici de consolidare a conturilor

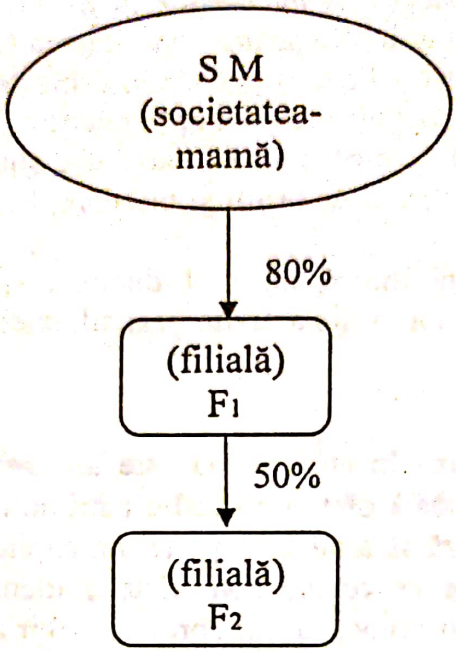
Din punct de vedere tehnic, consolidarea se poate face prin două metode diferite: consolidarea în trepte şi consolidarea directă.

7.4.1 Tehnica consolidării în trepte

Această metodă constă în consolidarea succesivă a fiecărei societăţi, sub forma unui subansamblu consolidat, în societatea deţinătoare a titlurilor de participare. Fiecare societate este consolidată la nivelul treptei superioare.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu: Organigrama unui grup se prezintă astfel:



Consolidarea în trepte constă, deci, în consolidarea filialei F_2 în filiala F_1, apoi în consolidarea ansamblului format din filialele $F_1 + F_2$ în societatea-mamă SM.

Bilanţul societăţii mamă SM
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori nete**
Imobilizări	2.000.000	Capital social	1.500.000
Titluri deţinute F_1	1.000.000	Rezerve	450.000
Creanţe - clienţi	1.500.000	Rezultat	400.000
		Datorii	2.150.000
Total Activ	**4.500.000**	**Total Pasiv**	**4.500.000**

Bilanţul filialei F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori nete**
Imobilizări	1.150.000	Capital social	1.250.000
Titluri deţinute F_2	500.000	Rezerve	250.000
Creanţe - clienţi	600.000	Rezultat	150.000
		Datorii	600.000
Total Activ	**2.250.000**	**Total Pasiv**	**2.250.000**

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul filialei F_2
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori nete**
Imobilizări	1.250.000	Capital social	1.000.000
Creanţe - Clienţi	400.000	Rezerve	150.000
		Rezultat	100.000
		Datorii	400.000
Total Activ	**1.650.000**	**Total Pasiv**	**1.650.000**

Consolidarea acestui ansamblu în trepte presupune respectarea cronologică a următoarelor etape:

- Cumulul conturilor din bilanţ ale filialelor F_1 şi F_2
- Repartizarea capitalurilor proprii ale filialei F_2 şi eliminarea titlurilor de participare înscrise în activul bilanţului filialei F_1
- Transferul rezervelor şi a rezultatului filialei F_1 în rezervele şi rezultatul ansamblului consolidat

A. Consolidarea conturilor filialelor F_1 şi F_2

1) Cumulul conturilor din bilanţul filialelor F_1 şi F_2:

Bilanţul cumulat al filialelor (F_1 şi F_2)
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Conturi	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori nete**
Imobilizări	2.400.000	Capital social F_1	1.250.000
		Capital social F2	1.000.000
Titluri deţinute la F2	500.000	Rezerve F_1	250.000
		Rezerve F2	150.000
Creanţe	1.000.000	Rezultat F_1	150.000
		Rezultat F2	100.000
		Datorii F_1	600.000
		Datorii F2	400.000
Total Activ	**3.900.000**	**Total Pasiv**	**3.900.000**

Scanned with OKEN Scanner

2) Repartizarea capitalurilor proprii ale lui F_2 şi eliminarea titlurilor de participare înscrise în activul bilanţului lui F_1:

1012		Capital social (F_2)	1.000.000.000 lei	
106		Rezerve (F_2)	150.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere (F_2)	100.000.000 lei	
	261	Titluri F_2 la F_1		500.000.000 lei
	4521.01	Interese minoritare în capitaluri proprii *(1.150.000.000x50%)*		575.000.000 lei
	4521.02	Interese minoritare în rezultate *(100.000.000x50%)*		50.000.000 lei
	121	Profit şi pierdere (grup) *(100.000.000x50%)*		50.000.000 lei
	106	Rezerve (grup) [1)]		75.000.000 lei

1) (1.000.000.000+150.000.000) x50%-500.000.000

3) Transferul rezervelor şi a rezultatului filialei F_1 în rezervele şi rezultatul grupului.

106		Rezerve (F_1)	250.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere (F_1)	150.000.000 lei	
	121	Profit şi pierdere (grup)		150.000.000 lei
	106	Rezerve (grup)		250.000.000 lei

4) Bilanţul consolidat al ansamblului filialelor (F_1 şi F_2)

Bilanţul consolidat al filialelor (F_1 + F_2)
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori nete**
Imobilizări	2.400.000	Capital social	1.250.000
		Rezerve grup *(250.000+75.000)*	325.000
Creanţe	1.000.000	Rezultat grup *(50.000+150.000)*	200.000
		Interesul minoritarilor:	
		-în capitaluri proprii	575.000
		- în rezultat	50.000
		Datorii *(600.000+400.000)*	1.000.000
Total Activ	**3.400.000**	**Total Pasiv**	**3.400.000**

Scanned with OKEN Scanner

B. Consolidarea ansamblului filialelor (F_1 şi F_2) cu societatea-mamă SM

1) Cumulul conturilor din bilanţul SM şi bilanţul consolidat ($F_1 + F_2$):

Bilanţul cumulat al ansamblului filialelor (F_1+F_2) şi al SM la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori nete**
Imobilizări	4.400.000	Capital social SM	1.500.000
(2.000.000+2.400.000)		Capital social (F_1+F_2)	1.250.000
		Rezerve SM	450.000
Titluri deţinute la F_1	1.000.000	Rezerve grup	325.000
		Rezerve minoritari	575.000
Creanţe	2.500.000	Rezultat SM	400.000
(1.500.000+1.000.000)		Rezultat grup	200.000
		Rezultat minoritari	50.000
		Datorii SM	2.150.000
		Datorii (F_1+F_2)	1.000.000
Total Activ	**7.900.000**	**Total Pasiv**	**7.900.000**

2) Repartizarea capitalurilor proprii ale ansamblului filialelor (F_1 + F_2) şi eliminarea titlurilor F_1 din bilanţul SM:

1012		Capital social (F_1+F_2)	1.250.000.000 lei	
106		Rezerve (F_1+F_2)	325.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere (F_1+F_2)	200.000.000 lei	
	261	Titluri F_1 la SM		1.000.000.000 lei
	4521.01	Interese minoritare în capitaluri proprii *(1.575.000.000x20%)*		315.000.000 lei
	4521.02	Interese minoritare în rezultate *(200.000.000x20%)*		40.000.000 lei
	121	Profit şi pierdere (grup) *(200.000.000x80%)*		160.000.000 lei
	106	Rezerve (grup) [1]		260.000.000 lei

1)(1.250.000.000+325.000.000)x80%-1.000.000.000

Scanned with OKEN Scanner

3) Transferul rezervelor şi rezultatelor SM asupra rezervelor şi rezultatelor grupului:

121		Profit şi pierdere (SM)	400.000.000	
106		Rezerve (SM)	450.000.000	
	121	Profit şi pierdere (grup)		400.000.000
	106	Rezerve (grup)		450.000.000

4) Întocmirea bilanţului consolidat al grupului:

Bilanţ consolidat al grupului
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori nete**
Imobilizări *(2.000.000+2.400.000)*	4.400.000	Capital social Rezerve grup *(260.000+450.000)*	1.500.000 710.000
Creanţe-clienţi *(1.500.000+1.000.000)*	2.500.000	Rezultat grup *(160.000+400.000)* Interesul minoritarilor: - în capitaluri proprii *(575.000+315.000)* - în rezultat *(50.000+40.000)* Datorii *(2.150.000+1.000.000)*	560.0000 890.000 90.000 3.150.000
Total Activ	**6.900.000**	**Total Pasiv**	**6.900.000**

7.4.2. Tehnica consolidării directe

Această tehnică constă în consolidarea direct, la nivelul societăţii-mamă, a tuturor societăţilor componente ale perimetrului de consolidare, indiferent dacă legătura între acestea şi societatea-mamă este directă sau indirectă. Tehnica consolidării directe necesită utilizarea procentajului de interes , astfel:

- la societăţile integrate global, pentru determinarea cotei părţi din capitalurile proprii ce revine interesului majoritar şi minoritar;
- la societăţile integrate proporţional, pentru cumularea conturilor la nivelul procentajului de interes deţinut de grup direct sau indirect şi pentru determinarea cotei părţi din capitalurile proprii ale societăţii consolidate ce revine grupului;
- la societăţile puse în echivalenţă, pentru înlocuirea valorii contabile a titlurilor cu cota parte corespunzătoare acestora din situaţia netă a societăţii consolidate.

Scanned with OKEN Scanner

Tehnica consolidării directe presupune parcurgerea următoarelor etape:

- determinarea procentajului de interes;
- cumulul conturilor societăţilor consolidabile;
- repartizarea capitalurilor proprii şi eliminarea titlurilor societăţilor consolidate;
- transferul rezervelor şi a rezultatului societăţii mamă asupra rezervelor şi rezultatului ansamblului consolidat (grupului).

1) Determinarea procentajului de interes al grupului:

Societăţi	Procentaj de control	Metoda de integrare	Procentaj de interes grup
SM (soc.- mamă)	100%	Integrare globală	100%
F_1 (filială)	80%	Integrare globală	80%
F_2 (filială)	50%	Integrare globală	40% *(80%x50%)*

2) Cumulul conturilor societăţilor consolidabile:

Bilanţ cumulat al SM, F_1 şi F_2 la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări *(2.000.000+1.150.000+ 1.250.000)*	4.400.000	Capital social SM	1.500.000
		Capital social F1	1.250.000
		Capital social F2	1.000.000
Titluri deţinute de SM la F1	1.000.000	Rezerve SM	450.000
Titluri deţinute de F1 la F2	500.000	Rezerve F1	250.000
Creanţe-clienţi *(1.500.000+600.000+400.000)*	2.500.000	Rezerve F2	150.000
		Rezultat SM	400.000
		Rezultat F1	150.000
		Rezultat F2	100.000
		Datorii *(2.150.000+600.000+ 400.000)*	3.150.000
Total Activ	**8.400.000**	**Total Pasiv**	**8.400.000**

3) Repartizarea capitalurilor proprii şi eliminarea titlurilor societăţilor consolidate:

Repartizarea capitalurilor proprii ale societăţii aflate la finalul lanţului de control pune unele dificultăţi. Partea din capitalurile proprii ale lui F_2 ce aparţine lui F_1 se evidenţiază de două ori în cursul consolidării astfel:

- pe de o parte la repartizarea capitalurilor proprii ale lui F_2 utilizând procentajul de interes al grupului de 40%;

Scanned with OKEN Scanner

- pe de altă parte, prin titlurile de participare din bilanţul lui F_1 care sunt incluse în situaţia netă a lui F_1, fapt ce face necesar ca în faza de repartizare a capitalurilor proprii ale lui F_2 să se scadă partea din capitalurile proprii ce revin interesului minoritarilor la nivelul de 20% din valoarea titlurilor de participare F_2 deţinute de F_1. Acest procentaj de 20% corespunde interesului minoritarilor în societatea F_1, controlată 80% de societatea-mamă.

1012		Capital social (F_2)	1.000.000.000 lei	
106		Rezerve (F_2)	150.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere (F_2)	100.000.000 lei	
	261	Titluri F_2 la F_1		500.000.000 lei
	4521.01	Interese minoritare în capitaluri proprii [1]		590.000.000 lei
	4521.02	Interese minoritare în rezultate *(100.000.000x60%)*		60.000.000 lei
	121	Profit şi pierdere (grup) *(100.000.000x40%)*		40.000.000 lei
	106	Rezerve (grup) [2]		60.000.000 lei

1) 1.150.000.000 x 60% - 500.000.000 x 20%
2) 1.150.000.000 x 40% -500.000.000 x 80%

1012		Capital social (F_1)	1.250.000.000 lei	
106		Rezerve (F_1)	250.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere (F_1)	150.000.000 lei	
	261	Titluri F_1 la SM		1.000.000.000 lei
	4521.01	Interese minoritare în capitaluri proprii (1.500.000.000x20%)		300.000.000 lei
	4521.02	Interese minoritare în rezultate *(150.000.000x20%)*		30.000.000 lei
	121	Profit şi pierdere (grup) *(150.000.000x80%)*		120.000.000 lei
	106	Rezerve (grup) [1]		200.000.000 lei

1) 1.500.000.000x80%-1.000.000.000

Scanned with OKEN Scanner

4) Transferul rezervelor şi rezultatului SM asupra rezervelor şi rezultatului ansamblului consolidat (grupului)

106		Rezerve (SM)	450.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere (SM)	400.000.000 lei	
	106	Rezerve (grup)		450.000.000 lei
	121	Profit şi pierdere (grup)		400.000.000 lei

5) Întocmirea bilanţului consolidat al grupului:

Bilanţul consolidat al grupului
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori nete**
Imobilizări *(2.000.000+1.150.000+1.250.000)*	4.400.000	Capital social Rezerve grup *(60.000+200.000+450.000)*	1.500.000 710.000 560.000
Creanţe-clienţi *(1.500.000+600.000+400.000)*	2.500.000	Rezultat grup *(40.000+120.000+400.000)* Interesul minoritarilor: - în rezerve *(590.000+300.000)* - în rezultat *(60.000+30.000)* Datorii	890.000 90.000 3.150.000
Total Activ	**6.900.000**	**Total Pasiv**	**6.900.000**

Indiferent de tehnica de consolidare utilizată, bilanţul consolidat al grupului este identic. Totuşi, în practică, tehnica consolidării în trepte este mai puţin aplicată. În cadrul grupurilor compuse dintr-o reţea de participaţii multiple, această metodă devine dificil şi greoi de aplicat, mai ales atunci când există participaţii încrucişate în cadrul ansamblului consolidat.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul VIII

Modalităţi şi tehnici de consolidare a conturilor

8.1. Consideraţii generale privind modalităţile şi tehnicile de consolidare a conturilor

Pentru ca situaţiile financiare consolidate să prezinte informaţiile financiare despre grup ca o unică întreprindere, se parcurg următoarele etape:

- valoarea contabilă a investiţiei societăţii-mamă în fiecare filială şi ponderea sa din capitalul fiecărei filiale sunt eliminate, conform IAS 22 „*Combinări de întreprinderi*";
- interesele minoritare în profitul net al filialelor consolidate, pentru perioada pentru care se face raportarea, sunt identificate şi ajustate în raport cu profitul grupului, cu scopul de a ajunge la profitul net atribuibil proprietarilor societăţii-mamă;
- interesele minoritare în activul net al filialelor consolidate sunt identificate şi prezentate în bilanţul consolidat, separat de obligaţiile şi capitalul propriu al acţionarului majoritar, şi anume societatea-mamă;
- impozitele de plătit fie de către societatea-mamă, fie de filialele ei pe repartizările din profitul necapitalizat al filialelor către societatea-mamă sunt contabilizate în conformitate cu IAS 12 „*Impozitul pe profit*";
- decontările şi tranzacţiile în interiorul grupului, ca şi profiturile rezultate nerealizate trebuie eliminate în totalitate, ca de altfel şi pierderile nerealizate rezultate în tranzacţiile dintre membrii grupului, dacă costurile pot fi recuperate;
- se fac ajustări atunci când situaţiile financiare folosite la consolidare sunt întocmite pentru date de raportare diferite, datorită efectelor tranzacţiilor semnificative sau altor evenimente ce se petrec între aceste date şi data situaţiilor financiare ale societăţii-mamă; diferenţa între datele de raportare nu trebuie să fie mai mare de 3 luni;
- situaţiile financiare consolidate trebuie să fie întocmite folosind politici contabile uniforme pentru tranzacţii asemănătoare şi alte elemente în circumstanţe similare; în caz contrar acest fapt trebuie să fie prezentat împreună cu elementele din situaţiile financiare consolidate pentru care s-au aplicat politici contabile diferite;

Scanned with OKEN Scanner

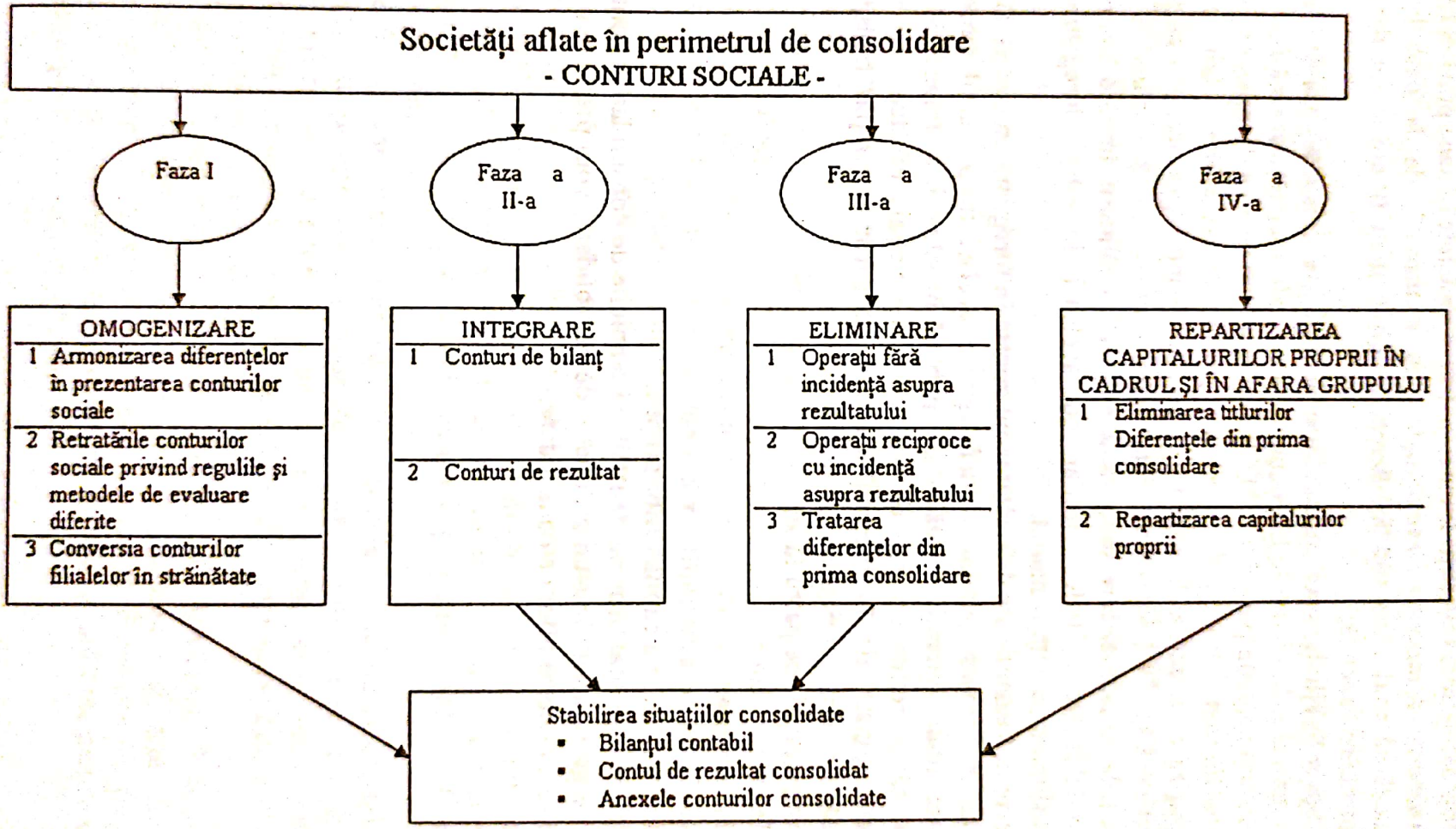
- contabilizarea unei investiţii financiare într-o societate se face potrivit IAS 39 „*Instrumente financiare; recunoaştere şi evaluare*", de la data la care încetează să mai cadă sub incidenţa definiţiei unei filiale şi nu devine o întreprindere asociată;
- investiţiile în filiale, care sunt incluse în situaţiile financiare consolidate, se înregistrează şi în situaţiile financiare separate ale societăţii-mamă fie la cost, fie folosind metoda punerii în echivalenţă aşa cum este ea descrisă de IAS 28 „*Contabilitatea investiţiilor în întreprinderile asociate*" sau vor fi contabilizate ca active financiare disponibile pentru vânzare, aşa cum sunt descrise în IAS 39 „*Instrumente financiare: recunoaştere şi evaluare*".
- investiţiile în filiale, care sunt excluse de la consolidare, trebuie înregistrate în contabilitatea filialei similar cu aceleaşi investiţii înregistrate în contabilitatea societăţii-mamă.

În materie de consolidare dificultatea nu constă în înregistrarea contabilă, ci în înţelegerea unui demers general ce defineşte în acelaşi timp cadrul teoretic şi cronologic al unor operaţii pregătitoare publicării situaţiilor financiare. Este fundamental să se reţină un lanţ de tratamente ce trebuie efectuate cu ocazia consolidării, înregistrările în contabilitate nefiind decât o simplă transpunere tehnică a unei metodologii riguroase.

Acest cadru cuprinde patru faze:
- faza de omogenizare;
- faza de integrare;
- faza de eliminare a operaţiilor reciproce;
- faza de repartizare a capitalurilor proprii.

Pentru a înţelege mai uşor modalităţile şi tehnicile de consolidare a conturilor societăţilor de grup, aflate într-un perimetru de consolidare, vom prezenta mai jos schematic fazele operaţiunilor de consolidare:

Scanned with OKEN Scanner



Fazele operațiunilor de consolidare a conturilor societăților de grup

Scanned with OKEN Scanner

8.2. Tehnici privind tratamentele de omogenizare a conturilor consolidate

Aşa cum am arătat, consolidarea conturilor are ca obiectiv redarea unei imagini fidele a patrimoniului, a situaţiei financiare şi a rezultatului unui ansamblu de societăţi ce formează un grup. Totuşi, societăţile ce intră în perimetrul de consolidare pot fi foarte diferite în ceea ce priveşte forma juridică, sectorul de activitate sau ţara în care funcţionează. Toate aceste elemente pot avea o influenţă, directă sau indirectă, asupra regulilor de evaluare şi de prezentare utilizate pentru întocmirea conturilor anuale. Ori, pentru a satisface principiul imaginii fidele, cu ocazia consolidării este obligatoriu să se realizeze o omogenizare a conturilor anuale ale societăţilor consolidabile, adică să se armonizeze metodele de evaluare şi prezentare, înainte de a se proceda la consolidarea conturilor. Realizarea acestei coerenţe a ansamblului este unul dintre fundamentele teoretice ale operaţiilor de consolidare.

Pentru a face situaţiile financiare inteligibile şi pertinente este indispensabil să se corecteze conturile anuale ale societăţilor consolidate, prin efectuarea unor operaţii calificate, în general, drept retratări de omogenizare.

În elaborarea conturilor consolidate trebuie respectat principiul omogenizării care vizează atât o prezentare a ansamblului elementelor de activ şi de pasiv, a cheltuielilor şi a veniturilor, cât şi evaluarea elementelor patrimoniale.

Aplicarea principiului omogenizării conturilor societăţilor consolidate presupune definirea unui plan contabil de consolidare care să permită reţinerea regulilor şi metodelor omogene cele mai apropiate ansamblului consolidat, aplicabil la nivelul contabilităţii întreprinderilor consolidate.

În cazul în care anumite restricţii specifice conduc întreprinderile consolidate la adoptarea unor reguli diferite faţă de cele stabilite prin planul contabil de consolidare, atunci se impun anumite modificări pentru anumite elemente ale conturilor individuale denumite:

- **reclasări**, atunci când se pune problema omogenizării regulilor de prezentare şi
- **retratări**, atunci când se pune problema omogenizării regulilor de evaluare obligatorii sau opţionale.

Scanned with OKEN Scanner

8.2.1. Reclasări de omogenizare privind modul de prezentare a conturilor anuale

Eterogenitatea, care reclamă măsuri de corecţie, îşi găseşte sursa la trei nivele şi se manifestă fie izolat, fie simultan.

Primul nivel al consolidării presupune existenţa unei reţele eficace de colectare a informaţiilor. Este evident, însă, faptul că multiplicarea filialelor, densitatea lor geografică, varietatea activităţii lor accentuează în mod natural problemele de armonizare contabilă. Se impune, deci, definirea cu precizie a unui sistem de colectare şi tratare a informaţiilor contabile.

Al doilea nivel are în vedere data închiderii exerciţiilor financiare care poate să difere de la o societate la alta. Din punct de vedere strict contabil, integrarea unor conturi închise la date diferite, pune serioase probleme, mai ales în ceea ce priveşte eliminarea operaţiunilor reciproce pentru că, tehnic, soldurile acestor operaţii intragrup nu pot fi identificate. Această dificultate de natură contabilă poate ea însăşi să compromită noţiunea de imagine fidelă.

Al treilea nivel al consolidării are în vedere eterogenitatea operaţiilor care poate fi rezultatul utilizării unor documente de sinteză diferite, conturile anuale ale societăţilor consolidate putând fi întocmite după modele diferite. Este suficient să amintim aici orientarea anglo-saxonă care privilegiază prezentarea situaţiilor financiare sub formă de listă, iar cheltuielile şi veniturile din contul de rezultate sunt clasate după destinaţie, în timp ce orientarea continentală preferă o prezentare a situaţiilor financiare sub formă de cont, cheltuielile şi veniturile fiind clasate după natură. Aceste prezentări reclamă o muncă de reclasare contabilă pentru a obţine documente contabile omogene şi pertinente.

În condiţiile în care bilanţurile şi conturile de rezultate consolidabile provin de la filiale cu sediul social în diferite ţări, se impune ca acestea să aibă o structură sau o clasificare omogenă a elementelor componente, pentru a exista posibilitatea de cumulare a lor.

8.2.2. Retratări de omogenizare a regulilor şi metodelor de evaluare

Retratările de omogenizare trimit la respectarea principiilor contabile şi a regulilor de evaluare general admise. Conturile consolidate trebuie întocmite respectându-se principiile generale, mai ales principiul prudenţei, al importanţei relative, al permanenţei metodelor de prezentare şi evaluare, al intangibilităţii bilanţului. Regularitatea, sinceritatea şi imaginea fidelă trebuie să fie elemente ce caracterizează consolidarea conturilor, atât în materie de evaluare şi prezentare a lor, cât şi în ceea ce priveşte definirea perimetrului de consolidare.

Totuşi, caracterul internaţional al consolidării a determinat preferinţa către suplete în detrimentul rigidităţii, astfel că retratările de omogenizare pot fi clasificate în reguli obligatorii şi reguli opţionale.

Scanned with OKEN Scanner

Retratările obligatorii sunt direct legate de incidenţa legislaţiei fiscale. Unele ţări au o contabilitate foarte dependentă de fiscalitate, contabilitatea fiind practic aliniată la fiscalitate, în timp ce altele au o contabilitate independentă de fiscalitate şi, deci, aceasta din urmă nu deformează situaţiile financiare.

Retratările obligatorii au în vedere atât societăţile aflate în componenţa unui grup, cât şi societăţile puse în echivalenţă, pentru care însă este necesar să se ţină seama de incidenţa operaţiunilor de retratare asupra rubricilor privitoare la conturile consolidate, proporţional cu procentajul de interes deţinut de societăţile consolidate.

Retratările opţionale sunt aplicabile doar conturilor consolidate. În primul rând, este de dorit să se adopte reguli de evaluare ce se adaptează cel mai bine structurii grupului, ţinând cont de diversitatea societăţilor componente ale ansamblului consolidat şi, de asemenea, dezvoltarea dimensiunii internaţionale a grupurilor conduce la necesitatea unei armonizări a dreptului contabil al consolidării.

În general, când vorbim de retratări opţionale, avem în vedere metode de evaluare autorizate a fi utilizate la nivelul conturilor consolidate.

Avem în vedere metode şi operaţiuni precum:

- metoda costului istoric indexat;
- metoda costului de înlocuire;
- metoda ultimului intrat, primului ieşit (LIFO);
- includerea cheltuielilor financiare în costul de producţie al stocurilor;
- operaţii provenind din contracte de leasing;
- diferenţele de conversie trecute pe rezultatul financiar;
- includerea unor titluri de participare în capitalurile proprii;
- acte normative specifice aplicabile conturilor consolidate.

A. Metoda costului istoric indexat

În cele mai multe ţări, situaţiile financiare sunt întocmite pe baza costului istoric de contabilizare fără a se ţine seama de modificările nivelului general al preţurilor sau de modificarea individuală a preţurilor activelor deţinute, cu excepţia activelor imobilizate reevaluate sau a activelor curente aduse la valoarea netă realizabilă. Prezentarea informaţiilor care reflectă efectele modificării preţurilor oferă posibilitatea utilizatorilor situaţiilor financiare ale unei întreprinderi să cunoască incidenţa acestor modificări asupra rezultatelor activităţii acesteia.

Utilizarea uneia dintre aceste metode presupune recalcularea profitului contabil în raport cu influenţa modificării preţurilor. Diferenţa obţinută, care va diminua profitul contabil, va fi reintegrată în capitalul social în scopul menţinerii acestuia; informaţiile cuprinse în situaţiile financiare ale societăţii-mamă, cât şi în cea consolidată, trebuie să fie prezentate doar pe baza informaţiilor consolidate.

Scanned with OKEN Scanner

B. Metoda costului de înlocuire

Abordarea pe baza costului curent se regăseşte într-o serie de metode, care folosesc, în general, costul de înlocuire ca o bază primară de evaluare. Dacă costul de înlocuire este mai mare decât valoarea netă realizabilă şi decât valoarea curentă, maximul dintre valoarea netă realizabilă şi valoarea curentă este folosit de obicei ca bază de calcul.

Costul de înlocuire pentru un activ individual este de obicei derivat din costul curent de achiziţie al unui activ similar, nou sau utilizat sau al unei capacităţi echivalente de producţie sau al unui serviciu potenţial.

Aplicarea metodei costului de înlocuire conduce la recalcularea profitului contabil în raport cu valoarea de înlocuire a activului, diferenţa obţinută dintre costul istoric şi costul de înlocuire fiind considerată rezervă. Pentru păstrarea echilibrului bilanţier, se majorează rezervele cu această diferenţă care afectează rezultatul în sensul diminuării lui.

C. Metoda ultimului intrat, primului ieşit (LIFO)

Metoda LIFO face parte din metodele de evaluare permise de tratamentul contabil alternativ. Costul stocurilor, cu excepţia acelor stocuri care nu sunt de obicei fungibile şi a acelor bunuri sau servicii produse şi destinate unor comenzi distincte şi la care determinarea poate fi făcută prin identificarea specifică, trebuie determinat prin metoda „ultimului intrat, primului ieşit" (LIFO).

Metoda LIFO presupune că ultimele elemente cumpărate sau produse se vor consuma sau vinde primele şi, prin urmare, elementele rămase în stoc la sfârşitul perioadei sunt cele cumpărate sau produse primele.

Această metodă este recomandată în practica consolidării conturilor, fără însă a avea un caracter absolut.

Includerea dobânzilor capitalului împrumutat în costul de producţie al bunurilor

Costurile îndatorării generate de dobânzile capitalurilor împrumutate pentru fabricarea unui element din activul circulant trebuie înregistrate pe baza tratamentului de bază şi recunoscute ca o cheltuială în perioada în care ele au apărut, fără a se ţine cont de felul în care împrumuturile sunt utilizate.

Situaţiile contabile trebuie să prezinte politica contabilă adoptată pentru costurile îndatorării.

Folosind tratamentul contabil alternativ permis, acele costuri ale îndatorării care sunt direct atribuibile achiziţiei, construcţiei sau producţiei unui activ pe termen lung, sunt incluse în costul acelui activ. Astfel de costuri ale îndatorării sunt capitalizate ca parte a costului activului atunci când există probabilitatea realizării de beneficii viitoare pentru întreprindere, iar costurile pot fi evaluate în mod credibil. Alte costuri ale îndatorării sunt recunoscute ca o cheltuială în perioada în care ele au apărut.

Scanned with OKEN Scanner

Operaţiile de leasing

Clasificarea operaţiilor de leasing se bazează pe măsura în care riscurile şi beneficiile aferente titlului de proprietate a unui bun în regim de leasing revin locatarului sau locatorului.

Riscurile includ posibilitatea de a înregistra pierderi, ca urmare a unui grad scăzut de utilizare a bunului sau a uzurii morale şi ale unor variaţii ale venitului datorate modificării condiţiilor economice.

În vederea consolidării conturilor, bunurile achiziţionate în regim de leasing pot fi tratate ca bunuri vândute – cumpărate pe credit şi, prin urmare, ele se reflectă în bilanţul consolidat.

Modul de înregistrare în contabilitate a acestora este diferit în funcţie de poziţia întreprinderii în raport cu bunul care face obiectul contractului de leasing, astfel:

➢ *Locatarii* trebuie să recunoască operaţiunile de leasing financiar, prin includerea acestora în bilanţurile lor, la începutul leasingului, la active şi datorii la o valoare egală cu valoarea justă a bunului în regim de leasing sau cu valoarea actualizată a plăţilor minime de leasing, dacă aceasta din urmă este mai mică.

Conturile individuale vor fi retratate în concordanţă cu plăţile de leasing care dau naştere, în contul de profit şi pierdere, unor cheltuieli cu amortizarea aferentă bunului, unor cheltuieli financiare, în cazul leasingului financiar, sau unor cheltuieli liniare pe durata leasingului, în cazul leasingului operaţional, determinându-se în acelaşi timp şi o reducere a datoriei neachitate.

➢ *Locatorii* trebuie să recunoască în bilanţ bunurile acordate în regim de leasing financiar, drept creanţe la o valoare egală cu investiţia netă în leasing.

Recunoaşterea venitului financiar trebuie să se bazeze pe un model care reflectă o rată periodică constantă a rentabilităţii aferentă investiţiei totale nete neamortizate a locatorului, în cazul leasingului financiar sau ca venit pe o bază liniară, pe perioada de leasing, în cazul leasingului operaţional.

Amortizarea bunurilor în regim de leasing trebuie să se facă pe o bază consecventă şi anume politica normală de amortizare a locatarului pentru bunuri similare, iar cheltuielile cu amortizarea vor fi înregistrate în conturi, similar cu cele aferente mijloacelor fixe proprii.

În cazul apariţiei de diferenţe temporare constatate cu ocazia consolidării conturilor, acestea vor fi tratate ca impozite amânate.

F. Diferenţele de conversie

La conversia situaţiilor financiare ale unei entităţi externe în vederea încorporării lor în situaţiile financiare ale întreprinderii raportoare, aceasta din urmă trebuie să folosească următoarele proceduri:

- activele şi datoriile entităţii externe, atât monetare, cât şi nemonetare, trebuie convertite la cursul de închidere;

Scanned with OKEN Scanner

- elementele de venituri şi cheltuieli ale entităţii externe trebuie convertite la cursurile de schimb de la data efectuării tranzacţiilor, cu excepţia cazului în care entitatea externă raportează în moneda unei economii hiperinflaţioniste, caz în care veniturile şi cheltuielile trebuie convertite la cursul de închidere;
- toate diferenţele de curs valutar rezultate trebuie să fie clasificate ca fiind capital propriu până în momentul cedării investiţiei nete.

Încorporarea situaţiilor financiare ale unei entităţi externe în situaţiile întreprinderii raportoare urmează procedurile obişnuite de consolidare, cum ar fi eliminarea soldurilor şi tranzacţiilor reciproce ale unei filiale, dar diferenţa de curs valutar, aferentă unui element monetar reciproc, continuă să fie recunoscută drept venit sau cheltuială.

Includerea unor titluri de participare în capitalurile proprii

O societate care înregistrează investiţiile curente în titlurile de participare la valoarea de piaţă trebuie să aplice în mod consecvent înregistrarea în contabilitate a creşterilor sau descreşterilor valorii de înregistrare, fie ca venituri sau cheltuieli, fie în creditul contului de capitaluri proprii, ca surplus din reevaluare, când se înregistrează o creştere a valorii de înregistrare apărută în urma unei reevaluări a investiţiilor în titluri de participare pe termen lung.

În cazul în care, pentru aceeaşi investiţie, apare o diminuare a valorii de înregistrare care compensează creşterea anterioară ce fusese înregistrată în capitalurile proprii şi dacă surplusul din reevaluare rezultat nu a fost deja utilizat în vreun fel sau reversat, atunci descreşterea trebuie suportată din surplusul din reevaluare.

Acte normative specifice aplicabile conturilor consolidate

Bunurile deţinute de către organisme care sunt supuse regulilor de evaluare fixate prin legi speciale pot fi menţinute în conturile consolidate la valoarea ce rezultă din aplicarea acelor reguli.

8.2.3. Retratări de omogenizare cu caracter fiscal

La stabilirea conturilor sociale anuale societăţile procedează de obicei la efectuarea de înregistrări cu caracter fiscal.

Acestea se referă, în principal, la constituirea de amortismente derogatorii, constituirea de provizioane pentru creşteri de preţ sau, mai general, toate provizioanele reglementate. Înregistrarea acestor cheltuieli în conturile sociale se face strict în concordanţă cu permisivitatea legislaţiei fiscale din fiecare ţară, în care funcţionează o filială sau societatea-mamă.

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente, la data bilanţului. Cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente este suma pe care o

Scanned with OKEN Scanner

întreprindere o va plăti, în mod normal, la data bilanţului pentru a stinge obligaţia sau pentru a o transfera acesteia unui terţ, la acel moment.

Riscurile şi incertitudinile legate inevitabil de multe dintre evenimente şi circumstanţe trebuie luate în considerare în procesul de determinare a celei mai bune estimări.

Evenimentele viitoare ce vor afecta sumele necesare stingerii unei obligaţii trebuie reflectate în valoarea provizionului, în cazul în care există dovezi suficient de obiective că aceste evenimente vor avea loc.

Provizioanele vor fi revizuite cu prilejul întocmirii fiecărui bilanţ şi ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă. Provizionul trebuie utilizat numai pentru scopul pentru care a fost iniţial recunoscut.

Amortismentele derogatorii şi provizioanele reglementate nu se bazează nici pe un risc economic, nici pe o realitate economică, ci se înregistrează în contabilitate în conturile sociale numai dacă oferă oportunităţi fiscale, raportate la legislaţia fiscală existentă în ţara de domiciliu a societăţii.

Ele constituie, din acest motiv, adevărate rezerve neeliberate de impozit pe profit, care concură în mod direct la întărirea capacităţii de autofinanţare.

Am văzut mai înainte că unul din obiectivele principale ale consolidării este acela de a furniza utilizatorilor interni şi externi documente financiare care să reflecte imaginea unui grup, cea mai apropiată de realitatea economică. Este, aşadar, normal ca amortismentele derogatorii sau provizioanele reglementate, care răspund altei logici decât celei economice, să poată fi anulate, în alte exerciţii financiare, cu ocazia stabilirii conturilor sociale, ca urmare a incidenţei legislaţiei fiscale asupra conturilor consolidate, cu toate consecinţele ce decurg din aceasta.

În mod analog, acest raţionament se poate aplica şi la amortismentele degresive sau accelerate, cunoscut fiind faptul că amortismentele economice justificate sunt acelea în care deprecierea efectivă a imobilizărilor rezultă din deprecierea fizică sau morală a acestora.

Neconcordanţa dintre amortismentele justificate economic şi amortismentul fiscal antrenează aşadar o distorsiune a conturilor, care trebuiesc retratate.

Retratarea cu caracter fiscal se referă în principal la:

- provizioanele pentru creşteri de preţ;
- amortismente derogatorii;
- subvenţii pentru investiţii.

Aceste retratări privesc în egală măsură şi provizioanele reglementate, precum:

- provizioane pentru fluctuaţii de curs valutar;
- provizioane pentru investiţii;
- provizioane pentru riscurile aferente creditelor pe termen mediu de export;
- provizioane speciale stabilite pe ramuri economice sau activităţi.

În general retratările acestor operaţiuni constau în eliminarea incidenţei cheltuielilor înregistrate în cursul exerciţiului asupra rezultatului societăţilor

Scanned with OKEN Scanner

consolidate şi în reintegrarea acestora într-un cont de rezervă. Aceste retratări cu caracter fiscal se fac în prima fază a demersului general de consolidare.

Metoda de consolidare utilizată nu are nici o influenţă asupra acestor retratări, însă trebuie ţinut cont de caracterul semnificativ sau nu al acestora înainte de a se trece la diferite înregistrări în conturile sociale. Retratările cu caracter fiscal se referă în principiu la:

A Provizioane pentru creşterile de preţ

Dacă o societate consolidată are înregistrat în pasivul bilanţului un provizion pentru creşteri de preţ, acesta trebuie retratat eliminând incidenţa sa asupra:

- rezultatului, pentru provizionul constituit sau reluat la venituri în cursul exerciţiului;
- rezervelor, pentru provizioanele aferente exerciţiilor anterioare, pentru că rezultatele exerciţiilor anterioare au fost deja transferate la rezerve.

Ideea generală a acestei retratări constă în: pentru a crea un provizion pentru creşteri de preţ este necesară înregistrarea unei cheltuieli care diminuează rezultatul; pentru a elimina incidenţa provizionului trebuie, deci, creditat fie rezultatul, fie rezervele în funcţie de exerciţiul de contabilizare a cheltuielilor.

Exemplu:

Filiala F_1 face obiectul unei integrări globale. Aceasta are în pasiv un provizion de 150.000.000 lei, din care 50.000.000 lei reprezentând o majorare aferentă exerciţiului N.

Pentru retratarea acestui provizion reglementat este necesară eliminarea incidenţei asupra:

- rezultatului, pentru 50.000.000 lei corespunzătoare operaţiei aferente exerciţiului N (această operaţie trebuie înregistrată în bilanţ şi în contul de profit şi pierdere);
- rezervelor, pentru 100.000.000 lei corespunzătoare exerciţiilor anterioare.

D141 Provizioane reglementateC

	Sold iniţial (ex. N)	100.000.000 lei
	Majorare (ex. N)	50.000.000 lei
SC: 150.000.000 lei		

Situaţia iniţială înregistrată în bilanţul contabil înainte de retratare este următoarea:

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul filialei F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	250.000	Capital	150.000
Stocuri	200.000	Rezerve	150.000
Creanţe	50.000	Rezultat	-50.000
		Provizion	150.000
		Datorii	100.000
Total Activ	**500.000**	**Total Pasiv**	**500.000**

Înregistrarea retratării, fără a ţine seama de fiscalitatea amânată:

1) Eliminarea provizionului:

141		Provizioane reglementate	150.000.000 lei	
	121	Profit şi pierdere F_1		50.000.000 lei
	106	Rezerve F_1		100.000.000 lei

2) Eliminarea cheltuielilor cu provizioanele:

121		Profit şi pierdere F_1	50.000.000 lei	
	681	Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele		50.000.000 lei

Situaţia finală, după retratare se prezintă astfel:

Bilanţul filialei F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	250.000	Capital	150.000
Stocuri	200.000	Rezerve	250.000
Creanţe	50.000	*(150.000+100.000)*	
		Rezultat	0
		(-50.000+50.000)	
		Provizion	0
		(-150.000+150.000)	
		Datorii	100.000
Total Activ	**500.000**	**Total Pasiv**	**500.000**

Scanned with OKEN Scanner

Incidenţa fiscalităţii amânate asupra retratărilor

Lucrările de retratare realizate s-au tradus prin:

- anularea cheltuielii cu provizionul reglementat, anulare care creşte rezultatul impozabil; se constată, de asemenea, o cheltuială cu impozitul pe profit;
- anularea soldului provizionului reglementat ce figurează în bilanţ.

Această retratare are ca urmare creşterea bazei impozabile a exerciţiului curent, precum şi ale exerciţiilor anterioare, constatându-se deci un impozit amânat pasiv (datorie) în bilanţ, care în contabilitate s-a înregistrat astfel:

1) Înregistrarea anulării cheltuielilor cu provizionul reglementat:

121		Profit şi pierdere F_1 *(50.000.000x25%)*	12.500.000 lei	
106		Rezerve F_1 *(100.000.000x25%)*	25.000.000 lei	
	4412	Impozit pe profit amânat (datorie)		37.500.000 lei

2) Înregistrarea cheltuielilor cu impozitul pe profit:

6911		*Cheltuieli cu impozitul pe profitul curent*	*12.500.000 lei*	
	121	*Profit şi pierdere F_1*		*12.500.000 lei*

B. Amortizările derogatorii

Amortizările derogatorii corespund amortizărilor cu caracter fiscal care exced amortizării justificate economic. Aceste amortizări se înscriu într-o politică de incitare fiscală având ca obiectiv principal favorizarea unui anumit tip de investiţii permiţându-se o supraamortizare în primii ani. Pentru a furniza o imagine fidelă din punct de vedere economic, acestea trebuie retratate în vederea eliminării incidenţei lor asupra:

- rezultatului, dacă este vorba despre o operaţie aferentă exerciţiului curent;
- rezervelor, dacă operaţiile privind amortizările derogatorii sunt aferente exerciţiilor anterioare.

Exemplu:

Societate F_3 este filială a societăţii-mamă. La data de 24.03.N filiala F_3 a achiziţionat un program informatic pentru 200.000.000 lei, durata de viaţă estimată fiind de 4 ani.

Scanned with OKEN Scanner

Plan de amortizare

Lei

Exercițiu	Amortizare liniară	Amortizare fiscală	Amortizare derogatorie
N	37.500.000[1)]	150.000.000[3)]	112.500.000
N+1	50.000.000	50.000.000[4)]	0
N+2	50.000.000		- 50.000.000
N+3	50.000.000		- 50.000.000
N+4	12.500.000[2)]		- 12.500.000
Total	**200.000.000**	**200.000.000**	**0**

1) 200.000.000 x 25% x 9/12
2) 200.000.000 x 25% x 3/12
3) 200.000.000 x 9/12
4) 200.000.000 x 3/12

Înregistrarea în conturi a amortizării calculate în exercițiul N se face astfel:

1) Amortizarea justificată economic (liniară):

6811	2808	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor Amortizarea altor imobilizări necorporale	37.500.000 lei	37.500.000 lei

2) Amortizarea derogatorie:

681	141	Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele Provizioane reglementate	112.500.000 lei	112.500.000 lei

3) Închiderea contului de cheltuieli cu amortizarea:

121	*681*	*Profit și pierdere* *Cheltuieli de exploatare privind amortizările și provizioanele*	*150.000.000 lei*	*150.000.000 lei*

În exercițiul N situația în conturi se prezintă astfel:

280 — Amortizarea imobilizărilor necorporale

	37.500.000
SC 37.500.000	

141 — Provizioane reglementate

	112.500.000
SC 112.500.000	

150.000.000

Scanned with OKEN Scanner

4) Calculul şi înregistrarea impozitului pe profit:

6911		Cheltuieli cu impozitul pe profitul curent	9.375.000 lei	
6912		*(37.500.000x25%)*	28.125.000 lei	
		Cheltuieli cu impozitul pe profitul amânat		
	4411			9.375.000 lei
	4412	*(112.500.000x25%)*		28.125.000 lei
		Impozitul pe profit curent		
		Impozitul pe profit amânat (datorie)		

5) Închiderea conturilor de cheltuieli cu impozitul pe profit:

121		Profit şi pierdere	37.500.000 lei	
	691	Cheltuieli cu impozitul pe profit		37.500.000 lei

Prin închiderea conturilor de cheltuieli cu amortizarea la nivelul amortizării fiscale, bilanţul contabil al filialei F_3 înainte de retratare se prezintă astfel:

Bilanţul filialei F_3
la data de 31.12.N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	200.000	Capital	200.000
Amortizări	-37.500	Rezultat	-150.000
		Provizioane reglementate	112.500
Total Activ	**162.500**	**Total Pasiv**	**162.500**

Înregistrarea retratărilor fără a ţine cont de fiscalitatea amânată
În exerciţiul N au fost realizate următoarele înregistrări în conturi:
1) Amortizarea programului informatic în regim liniar (justificată economic):

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele	37.500.000 lei	
	2808	Amortizarea altor imobilizări necorporale		37.500.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

2) Amortizarea programului informatic în regim derogatoriu (accelerat, degresiv):

6811	141	Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele Provizioane reglementate	112.500.000 lei	112.500.000 lei

Retratarea conturilor constă în efectuarea următoarelor operaţii:

1) Anularea soldului provizioanelor reglementate din bilanţ, creditând contul de profit şi pierdere:

141	121	Provizioane reglementate Profit şi pierdere	112.500.000 lei	112.500.000 lei

2) Anularea în contul de profit şi pierderea cheltuielilor cu provizioanele reglementate:

121	*6811*	*Profit şi pierdere* *Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele*	*112.500.000 lei*	*112.500.000 lei*

Bilanţul filialei F_3
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	200.000	Capital	200.000
Amortizări	- 37.500	Rezultat *(-150.000+112.500)*	- 37.500
Total Activ	**162.500**	**Total Pasiv**	**162.500**

În exerciţiul N+1 au avut loc următoarele înregistrări:

6811	2808	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor Amortizarea altor imobilizări necorporale	50.000.000 lei	50.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul filialei F_3
la data de 31/12/N+1

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	Valori nete	Elemente	Valori
Imobilizări	200.000	Capital	200.000
Amortizări	- 87.500	Rezerve	-150.000
		Rezultat	- 50.000
		Provizioane reglementate	112.500
Total Activ	112.500	Total Pasiv	112.500

Retratarea provizioanelor reglementate în exerciţiul N+1 corespunde unei simple reconstituiri a situaţiei, aşa cum apare ea în bilanţul consolidat de închidere în exerciţiul N, în măsura în care nu a mai avut loc nici o înregistrare privind amortizarea derogatorie în cursul exerciţiului N.

Înregistrarea constă în anularea provizionului reglementat creditând rezervele, fără nici un impact asupra rezultatului exerciţiului N+1.

141		Provizioane reglementate	112.500.000 lei	
	106	Rezerve		112.500.000 lei

Bilanţul filialei F_3
la data de 31/12/N+1

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	Valori nete	Elemente	Valori
Imobilizări	200.000	Capital	200.000
Amortizări	- 87.500	Rezerve	-37.500
		(-150.000+112.500)	
		Rezultat	- 50.000
Total Activ	112.500	Total Pasiv	112.500

Incidenţa fiscalităţii asupra lucrărilor de retratare

În exerciţiul N:

1) Anularea, la 31.12.N, a soldului provizionului din bilanţ: această înregistrare constă într-o creştere a rezultatului exerciţiului, adică o creştere a bazei impozabile, ceea ce impune constatarea în bilanţ a unei datorii privind impozitul amânat:

Scanned with OKEN Scanner

121	4412	Profit şi pierdere Impozitul pe profit amânat (datorie) *(112.500.000x25%)*	28.125.000 lei	28.125.000 lei

2) Anularea în contul de rezultate a cheltuielilor aferente exerciţiului N; această înregistrare se traduce prin anularea unei cheltuieli care determină o creştere a rezultatului contabil impozabil; se constată deci o cheltuială cu impozitul pe profit.

6912	*121*	*Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat* *(112.500.000x25%)* *Profit şi pierdere*	*28.125.000 lei*	*28.125.000 lei*

În exerciţiul N+1:

Înregistrarea din acest exerciţiu constă în anularea provizionului reglementat prin creditul contului de rezerve. Pentru a reconstrui situaţia fiscală a bilanţului consolidat de închidere a exerciţiului N, trebuie contabilizat un impozit amânat pasiv (datorie) corespunzător creşterii rezultatului exerciţiilor anterioare (nu afectează contul de rezultate pentru că nu se constată o cheltuială cu impozitul pe profit, rezultatul consolidat rămânând nemodificat).

106	4412	Rezerve Impozitul pe profitul amânat (datorie) *(112.500.000x25%)*	28.125.000 lei	28.125.000 lei

C. Subvenţii pentru investiţii

Subvenţiile pentru investiţii se înscriu în acelaşi cadru al rezervelor pentru provizioane reglementate. Înscrierea lor în pasivul bilanţului este consecinţa unei opţiuni oferite de administraţia fiscală. Retratarea acestora este obligatorie.

Pot fi diferenţiate două abordări ale tratamentului contabil pentru subvenţiile pentru investiţii:

- o abordare din punct de vedere al capitalului sub incidenţa căreia o subvenţie este creditată direct interesului acţionarilor şi este înregistrată în cadrul capitalurilor proprii prin transferarea lor într-un cont de rezerve; şi
- o abordare din punct de vedere al venitului, sub incidenţa căreia o subvenţie este inclusă în venit de-a lungul uneia sau mai multor perioade.
- Potrivit abordării referitoare la capital, subvenţiile sunt determinate după cum urmează:

Scanned with OKEN Scanner

- subvenţiile pentru investiţii, pentru care nu se solicită nici o rambursare, trebuiesc creditate direct interesului acţionarilor şi operate ca atare în bilanţ;
- subvenţiile pentru investiţii nu pot fi recunoscute în contul de profit şi pierdere, întrucât ele nu sunt câştigate, ci reprezintă un stimulent extern fără costuri aferente.

Abordarea din punct de vedere al veniturilor este următoarea:

- subvenţiile pentru investiţii, care reprezintă intrări de la o altă sursă decât acţionari, nu trebuie creditate direct intereselor acţionarilor, dar trebuie recunoscute ca venit în perioadele corespunzătoare;
- cum subvenţiile pentru investiţii sunt rareori gratuite ele trebuie recunoscute ca venit şi adaptate la costurile asociate, pe care subvenţia intenţionează să le compenseze;
- subvenţiile pentru investiţii trebuie înregistrate în contul de profit şi pierdere.

Prima opţiune corespunde unei abordări financiare în măsura în care, în termeni de flux, subvenţia este considerată ca element dobândit în totalitate în cursul exerciţiului în care a fost primită efectiv.

A doua opţiune profilează o abordare contabilă, considerându-se că subvenţia, legată de finanţarea unui activ imobilizat, este într-un fel, un credit amânat ce trebuie înregistrat într-un cont de regularizare (venituri înregistrate în avans) pentru a putea fi repartizată pe durata de viaţă a imobilizării.

Retratarea subvenţiilor pentru investiţii trebuie să ţină seama de cele două posibilităţi:

a) Subvenţii reţinute în cadrul capitalurilor proprii

Exemplu:

Filiala F_1 deţinută de societatea-mamă a primit pe 01.01.N o subvenţie pentru investiţii în sumă de 50.000.000 lei ca urmare a achiziţionării unui nou utilaj (amortizabil liniar în 5 ani). La 31.12.N s-a înregistrat:

131	7584	Subvenţii pentru investiţii Venituri din subvenţii pentru investiţii	10.000.000 lei	10.000.000 lei

Retratare fără a ţine cont de fiscalitatea amânată

Retratarea efectuată la 31.12.N constă în:

- trecerea subvenţiei la rezerve;
- anularea reluării la veniturile aferente exerciţiului (reluarea la venituri în cursul exerciţiului se face prin constatarea unui venit excepţional care trebuie anulat).

Scanned with OKEN Scanner

1) Trecerea subvenţiei la rezerve:

131		Subvenţii pentru investiţii	40.000.000 lei	
	106	Rezerve		40.000.000 lei

2) Anularea reluării la venituri a subvenţiei:

- în bilanţ se transferă cota parte virată în rezultat la rezerve:

121		Profit şi pierdere	10.000.000 lei	
	106	Rezerve		10.000.000 lei

- în contul de profit şi pierdere se anulează impactul asupra rezultatului a cotei părţi virate în contul de profit şi pierdere:

7584		*Venituri din subvenţii pentru investiţii*	*10.000.000 lei*	
	121	*Profit şi pierdere*		*10.000.000 lei*

Incidenţa fiscalităţii amânate asupra înregistrărilor de retratare

1) Trecerea subvenţiilor la rezerve determină creşterea rezervelor, care poate fi interpretată ca o creştere a bazei impozabile (adică a rezultatului) aferentă exerciţiilor anterioare; de asemenea se constată un impozit amânat în pasiv (datorie).

106		Rezerve	10.000.000 lei	
	4412	Impozit pe profitul amânat (datorie) *(40.000.000 x 25%)*		10.000.000 lei

2) Anularea reluării la venituri a subvenţiilor pentru investiţii, care dă naştere la două tipuri de înregistrări:

- în bilanţ, diminuarea rezultatului pentru a anula reluarea aferentă exerciţiului; această reducere a rezultatului se traduce printr-un impozit amânat activ (creanţă), în timp ce creşterea rezervelor determină un impozit amânat pasiv (datorie), rezultatul acestei înregistrări în bilanţ fiind nul.

4412		Impozit pe profitul amânat (datorie)	2.500.000 lei	
	121	*(10.000.000 x 25%)* Profit şi pierdere		2.500.000 lei

106		Rezerve	2.500.000 lei	
	4412	Impozit pe profitul amânat (datorie) *(10.000.000 x 25%)*		2.500.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

- în contul de profit şi pierdere: anularea unui venit (reluarea subvenţiei) care, se traduce din punct de vedere fiscal printr-un câştig de impozit pe profit, fiind vorba despre reducerea bazei impozabile:

121	791	*Profit şi pierdere* *Venituri din impozitul pe profit amânat (10.000.000 x 25%)*	*2.500.000 lei*	*2.500.000 lei*

b) Subvenţii pentru investiţii transferate într-un cont de regularizare pasiv

Aşa cum s-a precizat, subvenţiile transferate într-un cont de regularizare pasiv sunt înregistrate ca un venit înregistrat în avans. Retratarea constă în înregistrarea soldului subvenţiei din bilanţul încheiat la 31.12.N, adică suma de 50.000.000 lei diminuată cu cota parte transferată la rezultat de 10.000.000 lei, într-un cont de regularizare.

Asupra cotei părţi din subvenţiile virate la rezultat nu se efectuează nici o retratare pentru că aceasta corespunde unei părţi din venit aferentă exerciţiului. Aceste venituri constatate în avans sunt reluate în contul de rezultat pe o durată identică perioadei de amortizare a bunului de care sunt legate.

131	472	Subvenţii pentru investiţii Venituri înregistrate în avans	40.000.000 lei	40.000.000 lei

Incidenţa fiscalităţii amânate asupra retratărilor

În măsura în care subvenţia este reclasată într-un cont de regularizare pasiv, din punct de vedere fiscal nu apare nici un impozit amânat. Pentru că subvenţia este asimilată unui venit în avans, contabilizarea acestuia nu dă naştere unui decalaj între rezultatul contabil şi rezultatul fiscal (nu există nici un impact asupra rezultatului consolidat).

8.2.4. Retratări de omogenizare cu caracter economic

Obiectivul consolidării este acela de a obţine o imagine fidelă a patrimoniului situaţiei financiare şi a rezultatului unui grup de societăţi, reprezentat ca o singură entitate financiară.

Acest ansamblu este format din numeroase societăţi care utilizează în conturile individuale anuale reguli şi metode de evaluare şi/sau prezentare diferite. Este necesară, deci, asigurarea compatibilităţii diferitelor conturi anuale individuale pentru a le putea consolida.

Retratările cu caracter economic cele mai frecvente privesc:

- planurile de amortizare a elementelor de active imobilizate;
- evaluarea stocurilor;
- contabilizarea leasing-ului.

Trebuie subliniat faptul că metoda de consolidare nu are incidenţă asupra acestor retratări de omogenizare. Ele trebuie efectuate în mod sistematic.

Scanned with OKEN Scanner

A. Retratarea planurilor de amortizare a elementelor de active imobilizate

Societatea mamă stabileşte în manualul de consolidare metoda de amortizare reţinută pentru toate societăţile grupului supuse consolidării. Dacă o societate consolidabilă utilizează o altă metodă de amortizare, ea trebuie să-şi retrateze conturile conform metodologiei grupului.

Exemplu:

Filiala F_1 deţinută de societatea mamă SM, utilizează de la 01.01.N regimul de amortizare degresiv, pentru un bun imobilizat al cărui cost de achiziţie se ridică la 500.000.000 lei (durata de amortizare 5 ani).

Metoda de amortizare reţinută pentru grup este cea liniară.

F_1 înregistrează amortizările următoare :

500.000.000 lei x 0,2 x 2 = 200.000.000 lei în exerciţiul N
300.000.000 lei x 0,2 x 2 = 120.000.000 lei în exerciţiul N+1

Utilizarea metodei liniare determină înregistrarea unei amortizări anuale de 100.000.000 lei (500.000.000 lei x 0,2).

Retratarea fără a ţine cont de fiscalitatea amânată

Bilanţul filialei F_1
la data de 31/12/N+1

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	500.000	Capital	300.000
Amortizări	- 320.000	Rezultat	-120.000
Total Activ	**180.000**	**Total Pasiv**	**180.000**

Retratarea acestei amortizări derogatorii cu ocazia întocmirii conturilor consolidate la 31.12.N+1 presupune corectarea amortizării înregistrate în:

- exerciţiul N, pentru o valoare de 100.000.000 lei care corespunde diferenţei între amortizarea degresivă şi cea liniară (200.000.000 lei – 100.000.000 lei). Această retratare afectează rezervele pentru că operaţia efectuată reconstituie situaţia existentă la închiderea exerciţiului N, adică soldul nou al bilanţului de deschidere N+1;
- exerciţiul N+1, pentru o valoare de 20.000.000 lei corespunzătoare diferenţei între amortizarea degresivă şi cea liniară (120.000.000 lei – 100.000.000 lei). Această retratare afectează rezultatul pentru că amortizarea a fost înregistrată în exerciţiul curent.

Scanned with OKEN Scanner

Înregistrările în conturi sunt:

1) Corectarea amortizării (bilanț)

281		Amortizări privind imobilizările corporale	120.000.000 lei	
	106	Rezerve (ex N)		100.000.000 lei
	121	Profit și pierdere (ex N+1)		20.000.000 lei

2) Anularea înregistrării cheltuielilor cu amortizarea în ex. N+1:

121	*6811*	*Profit și pierdere* *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*20.000.000 lei*	*20.000.000 lei*

Corectarea amortizării în exercițiul N+1 afectează rezultatul filialei F_1 pentru că societatea a făcut următoarea înregistrare:

6811		Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	120.000.000 lei	
	281	Amortizări privind imobilizările corporale		120.000.000 lei

Situația după înregistrările de omogenizare este:

Bilanțul filialei F_1 după omogenizare la data de 31/12/N+1

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	500.000	Capital social	300.000
Amortizări	-200.000	Rezerve	100.000
		Rezultat	-100.000
Total Activ	**300.000**	**Total Pasiv**	**300.000**

Incidența fiscalității amânate asupra retratărilor

Retratările efectuate au un impact asupra:

1) Rezervelor: corectarea cheltuielilor cu amortizarea aferente exercițiului N se traduce printr-o creștere a rezultatelor, asimilabilă unei creșteri a bazei impozabile a exercițiului anterior. Trebuie, deci, constatat un impozit amânat pasiv (datorie) aferent acestei creșteri a bazei impozabile a exercițiului N.

Scanned with OKEN Scanner

2) Rezultatului: corectarea cheltuielilor cu amortizarea aferente exercițiului N+1, în sensul diminuării acestora; această diminuare (echivalentă unei creșteri a rezultatului) determină apariția unui impozit amânat pasiv (datorie) în bilanț și a unei cheltuieli cu impozitul pe profit în contul de rezultate, astfel:

La 31.12.N+1 (incidența asupra bilanțului):

121 106	 4412	Profit și pierdere *(20.000.000x25%)* Rezerve (100.000.000x25%) Impozit pe profitul amânat (datorie)	5.000.000 lei 25.000.000 lei	 30.000.000 lei

La 31.12.N+1 (incidența asupra contului de profit și pierdere)

121	*6912*	*Profit și pierdere* *Cheltuieli cu impozitul pe profitul amânat* *(20.000.000x25%)*	*5.000.000 lei*	*5.000.000 lei*

B. Retratarea metodelor de evaluare a stocurilor

În funcție de metoda de evaluare a stocurilor utilizată în cadrul societăților grupului se reține și metoda de retratare aplicabilă.

Metoda de evaluare a stocurilor reținută pentru grup este metoda FIFO. În cazul nostru filiala F_2, deținută de societatea mamă utilizează metoda LIFO. (presupunem că stocurile sunt materii prime)

Așadar, metoda de evaluare aplicată de filiala F_2 trebuie retratată pentru a o face compatibilă cu cea reținută pentru consolidare:

Elemente	**Stoc inițial (1)**	**Stoc final (2)**	**Stoc (2-1)**
Stoc LIFO (a)	575.000	622.500	47.500
Stoc FIFO (b)	597.500	679.000	81.500
(b) – (a)	22.500	56.500	34.000 impactul lucrărilor de omogenizare asupra rezultatului

Scanned with OKEN Scanner

Retratarea fără a ţine cont de fiscalitate amânată

Situaţia iniţială este următoarea:

Bilanţ înainte de omogenizare

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Stocuri	622.500	Capital social	575.000
		Rezultat	47.500
Total Activ	**622.500**	**Total Pasiv**	**622.500**

Stoc iniţial

Stocul iniţial, potrivit metodei FIFO este de 597.500 mii lei, în timp ce în conturile filialei F_2 are o valoare de 575.000 mii lei, potrivit metodei LIFO. Trebuie făcută o înregistrare de omogenizare de: 597.500 – 575.000 = 22.500 mii lei, care constă în creşterea valorii stocului iniţial cu 22.500 mii lei creditând contul de rezerve şi debitând contul de rezultate.

Rezervele sunt afectate pentru că înregistrarea este relativă la modificarea variaţiei stocurilor exerciţiului precedent (variaţia stocurilor care în acest caz este o cheltuială).

- incidenţa în bilanţ la 31.12.N:

121		Profit şi pierdere	22.500.000 lei	
	106	Rezerve		22.500.000 lei

Trebuie, de asemenea, corectat impactul diferenţei de variaţie a stocurilor între metoda FIFO şi LIFO asupra rezultatului exerciţiului;

- incidenţa în contul de profit şi pierdere la 31.12.N:

601		*Cheltuieli cu materiile prime*	*22.500.000 lei*	
	121	*Profit şi pierdere (F2)*		*22.500.000 lei*

Stoc final

Retratările relative la stocul final nu afectează rezultatul exerciţiului pentru că este vorba de eliminarea diferenţei între cele două metode (FIFO şi LIFO), a variaţiei stocurilor (care este în acest caz profit):

679.000 – 622.500 = 56.500 mii lei

- incidenţa în bilanţ la 31.12.N:

301		Materiile prime	56.500.000 lei	
	121	Profit şi pierdere (F2)		56.500.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţ după omogenizare

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Stocuri *(622.500+56.500)*	679.000	Capital social	575.000
		Rezerve	22.500
		Rezultat	81.500
Total Activ	**679.000**	**Total Pasiv**	**679.000**

Incidenţa fiscalităţii amânate asupra retratărilor

Stoc iniţial

Retratarea a constat în creşterea rezervelor şi diminuarea rezultatului. Trebuie constatat un impozit amânat pasiv (datorie) ca urmare a creşterii bazei impozabile a exerciţiilor anterioare, precum şi un impozit amânat activ (creanţă) aferent diminuării rezultatului, deci a bazei impozabile. Impactul fiscal al acestei omogenizări în bilanţ este nul. Contabilizarea trebuie totuşi să se realizeze deoarece nici o compensare nu este permisă.

- Incidenţa asupra bilanţului la 31.12.N :

4412	121	Impozitul pe profit amânat (creanţă) *(22.500.000x25%)* Profit şi pierdere (F2)	5.625.000 lei	5.625.000 lei
106	4412	Rezerve Impozitul pe profit amânat (datorie) *(22.500.000x25%)*	5.625.000 lei	5.625.000 lei

În contul de profit şi pierdere această retratare are ca efect realizarea unui câştig cu impozitul pe profit deoarece rezultatul a scăzut:

121	*791*	*Profit şi pierdere (F2) Venituri din impozitul pe profit amânat (22.500.000x25%)*	*5.625.000 lei*	*5.625.000 lei*

Stoc final

Retratarea efectuată se traduce prin:

- în bilanţ, creşterea rezultatului, în măsura în care are loc o creştere a bazei impozabile, determină constatarea unui impozit amânat pasiv (datorie);
- în contul de rezultate, prin diminuarea variaţiei stocurilor care este asimilabilă unei creşteri a rezultatului, trebuie înregistrată o cheltuială cu impozitul pe profit.

Scanned with OKEN Scanner

- în bilanţ la 31.12.N

121	4412	Profit şi pierdere (F2) Impozitul pe profit amânat (datorie) *(56.500.000x25%)*	14.125.000 lei	14.125.000 lei

- în contul de rezultate la 31.12.N:

6912	*121*	*Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat* *(56.500.000x25%)* *Profit şi pierdere (F2)*	*14.125.000 lei*	*14.125.000 lei*

C. Retratarea leasingului

Tratamentul reţinut de către grup pentru contabilizarea bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing este cel de înregistrare a acestor bunuri în activul bilanţului (leasing financiar).

Societatea F_1, deţinută de către societatea mamă, a încheiat la începutul exerciţiului N un contract de leasing operaţional (anuităţi plătibile la sfârşitul perioadei).

Valoarea de origine a contractului: 250.000.000 lei.

Durata contractului: 5 ani.

Tabloul redevenţelor anuale se prezintă astfel:

lei

Perioada	Dobânda	Rata	Redevenţă
N	22.500.000	50.000.000	72.500.000
N+1	18.000.000	50.000.000	68.000.000
N+2	13.500.000	50.000.000	63.500.000
N+3	9.000.000	50.000.000	59.000.000
N+4	4.500.000	50.000.000	54.500.000

La sfârşitul exerciţiului N, omogenizarea conturilor societăţii F_1 în vederea consolidării constă în parcurgerea următoarelor etape:

- înscrierea bunului în activ la valoarea iniţială şi înregistrarea în pasiv a unei datorii;
- înregistrarea cheltuielilor cu amortizarea;
- anularea redevenţei: cheltuiala reprezentând redevenţa cuprinde o cheltuială cu amortizarea pentru deprecierea economică a bunului, precum şi o cheltuială financiară aferentă datoriei financiare (dobândă).

Scanned with OKEN Scanner

Retratarea fără a ţine cont de fiscalitatea amânată

1) Înregistrarea bunului în activ în contrapartidă cu o datorie financiară la 31.12.N:

21	167	Imobilizări corporale Alte datorii şi împrumuturi asimilate	250.000.000 lei	250.000.000 lei

2) Înregistrarea, la 31.12.N, a amortizării în regim liniar aferente bunului achiziţionat în leasing:

$$A = 250.000.000 \quad x \quad \frac{5}{100} \quad = \quad 50.000.000 \text{ lei}$$

- în bilanţ:

121	281	Profit şi pierdere Amortizări privind imobilizările corporale	50.000.000 lei	50.000.000 lei

- în contul de profit şi pierdere:

6811	*121*	*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor* *Profit şi pierdere*	*50.000.000 lei*	*50.000.000 lei*

3) Anularea, la 31.12.N, a redevenţei leasingului şi înregistrarea unei cheltuieli cu dobânzile:

- în contul de profit şi pierdere:

666 *121*	*612*	*Cheltuieli privind dobânzile* *Profit şi pierdere* *Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile*	*22.500.000 lei* *50.000.000 lei*	*72.500.000 lei*

Ca urmare a înregistrărilor sistematice efectuate în conturile de bilanţ şi contul de rezultate se constată următoarele:

- cheltuielile cu redevenţele sunt anulate
- rezultatul obţinut este negativ, de 72.500.000 lei şi se compune din:

- 50.000.000 lei reprezentând incidenţa cheltuielilor cu deprecierea, la nivelul ratei de leasing;
- 22.500.000 lei reprezentând incidenţa cheltuielilor cu dobânzile.

Scanned with OKEN Scanner

4) Rambursarea datoriei financiare, reflectată în bilanţ la 31.12.N:

167	121	Alte împrumuturi şi datorii asimilate Profit şi pierdere	250.000.000 lei	250.000.000 lei

Trebuie remarcat faptul că retratarea nu are impact asupra rezultatului, deoarece redevenţa de 72.500.000 lei este înlocuită cu o cheltuială cu amortizarea de 50.000.000 lei şi o cheltuială cu dobânda de 22.500.000 lei.

Incidenţa fiscalităţii amânate asupra lucrărilor de retratare

Nu se constată o incidenţă a fiscalităţii amânate deoarece, aşa cum am prevăzut, retratările efectuate nu au nici un impact asupra rezultatului, cheltuiala este înlocuită cu o cheltuială cu amortizarea şi o cheltuială cu dobânda.

8.3. Tehnici de integrare a conturilor consolidate

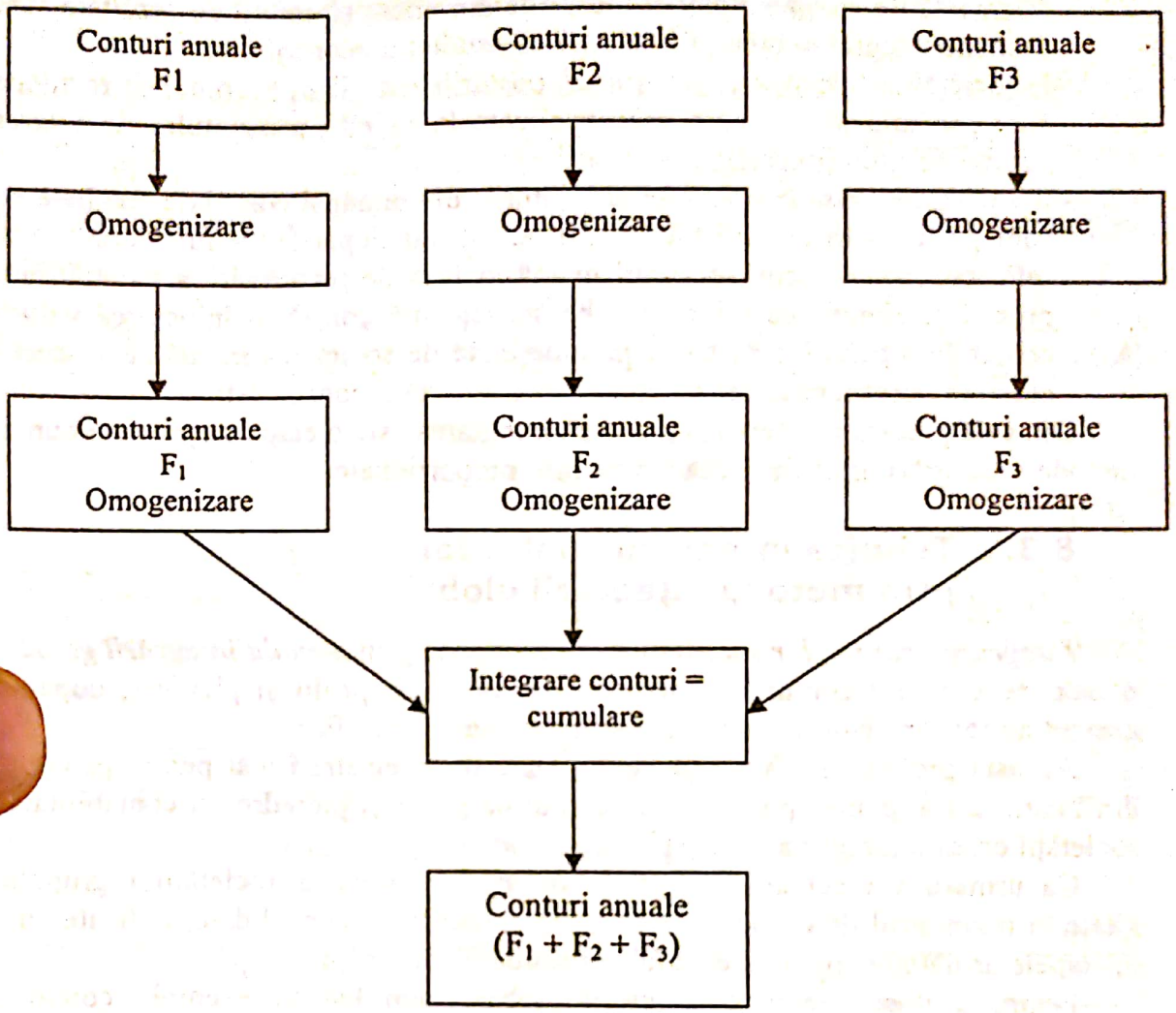
Integrarea conturilor corespunde celei de-a doua etape a demersului general de consolidare. Prima etapă a permis omogenizarea conturilor diferitelor societăţi incluse în perimetrul de consolidare. Obiectivul acestei prime etape a fost acela de a elimina cauzele eterogenităţii conturilor, prin efectuarea de retratări cu caracter fiscal sau economic, precum şi a reclasărilor de omogenizare pentru a obţine o bază contabilă riguroasă.

Din punct de vedere tehnic, integrarea constă în cumulul tuturor posturilor din bilanţ şi contul de profit şi pierdere ale diferitelor societăţi incluse în perimetrul de consolidare. Obiectivul acestei a doua etape este de a elabora un bilanţ şi un cont de profit şi pierdere preconsolidate (în sensul că este vorba despre cumulul conturilor anuale omogenizate, care nu au caracter de situaţii consolidate) pe baza cărora să se întocmească ulterior situaţiile financiare definitive.

Faza de integrare are ca scop cumularea bilanţurilor şi a conturilor de rezultate ale societăţilor consolidabile într-un jurnal de consolidare.

Schematic, această fază poate fi prezentată astfel:

Scanned with OKEN Scanner



Această schemă evidenţiază o abordare contabilă ce permite întocmirea conturilor consolidate. Trebuie reamintit faptul că etapa de cumulare a conturilor se face în mod diferit, în funcţie de metoda de consolidare utilizată.

Este vorba aici doar de integrarea globală şi cea proporţională, pentru că, aşa cum am arătat anterior, punerea în echivalenţă este mai mult o metodă de reevaluare a titlurilor de participare şi, în consecinţă, nu implică o cumulare a posturilor şi conturilor anuale. La sfârşitul acestei etape, integrarea conturilor sociale omogenizate ale filialelor consolidabile într-un jurnal de consolidare, oferă o bază de lucru pe care se poate efectua o a doua serie de operaţiuni de retratare. Aceasta din urmă este indispensabilă pentru prezentarea documentelor de sinteză care să reflecte o situaţie economică fidelă a ansamblului consolidat, făcând tranziţia spre etapa următoare a consolidării.

Integrarea conturilor societăţilor consolidabile se efectuează diferit în funcţie de metoda de consolidare reţinută:

Scanned with OKEN Scanner

- la societăţile *integrate global*, posturile din bilanţ şi contul de rezultate sunt preluate integral în bilanţul şi contul de rezultat preconsolidat;
- la societăţile *integrate proporţional*, posturile din bilanţ şi contul de rezultate sunt preluate în conturile preconsolidate la nivelul procentului de interes deţinut de grup (interesul majoritarilor);
- la societăţile *puse în echivalenţă*, posturile din bilanţ şi contul de rezultate nu sunt preluate în conturile consolidate. Numai dependenţa funcţională este reflectată în conturile societăţii mamă în faza de repartizare a capitalurilor proprii şi eliminarea titlurilor. Această legătură constă în înlocuirea valorii contabile a titlurilor de participare deţinute de societatea mamă cu valoarea acestora corespunzătoare situaţiei nete a societăţii consolidate.

Din cele precizate anterior, rezultă că integrarea este o etapă ce priveşte numai metodele integrării globale şi cea a integrării proporţionale.

8.3.1. Tehnica integrării conturilor prin metoda integrării globale

Integrarea conturilor societăţilor consolidabile prin ***metoda integrării globale*** presupune cumulul conturilor din bilanţ şi contul de profit şi pierdere, după ce acestea au fost anterior omogenizate prin tratamente specifice.

Această preluare se face utilizând o serie de înregistrări atât pentru posturile din bilanţ, cât şi pentru posturile din contul de profit şi pieredre, în contabilitatea societăţii consolidante şi a societăţilor consolidate.

Ca urmare a efectuării înregistrărilor în contabilitatea societăţilor grupului aflate în perimetrul de consolidare se obţin conturile preconsolidate, utilizate apoi în etapele următoare ale procedeului consolidării conturilor.

Pentru a ilustra tehnica integrării globale vom lua ca exemplu conturile omogenizate ale societăţii mamă SM şi ale unei filiale F_1 consolidabile, după cum urmează:

Bilanţul SM
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	65.000.000	Capital social	50.000.000
Titluri F_1	20.000.000	Rezerve	15.000.000
Creanţe	25.000.000	Rezultat	20.000.000
Conturi la bancă	10.000.000	Datorii	35.000.000
Total Activ	**120.000.000**	**Total Pasiv**	**120.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Contul de profit şi pierdere al SM
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare	55.000.000	Venituri	90.000.000
Cheltuieli cu amortizarea	15.000.000		
Rezultat	20.000.000		
Total	**90.000.000**	**Total**	**90.000.000**

Bilanţul filialei F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	30.000.000	Capital social	20.000.000
Creanţe	20.000.000	Rezultat	5.000.000
		Datorii	25.000.000
Total Activ	**50.000.000**	**Total Pasiv**	**50.000.000**

Contul de profit şi pierdere al filialei F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare	40.000.000	Venituri	50.000.000
Cheltuieli cu amortizarea	5.000.000		
Rezultat	5.000.000		
Total	**50.000.000**	**Total**	**50.000.000**

Integrarea presupune efectuarea următoarelor înregistrări în contabilitatea celor două societăţi:

1) Preluarea conturilor societăţii SM:

- pentru posturile din bilanţ:

Scanned with OKEN Scanner

Gr. 20.21.23		Imobilizări necorporale,	65.000.000.000 lei	
Gr. 26		corporale şi în curs	20.000.000.000 lei	
Gr.41		Imobilizări financiare	25.000.000.000 lei	
Gr.51,53,54		(Titluri F_1)	10.000.000.000 lei	
		Clienţi şi conturi		
	101	asimilate		50.000.000.000 lei
	106			15.000.000.000 lei
	121	Conturi la bănci,		20.000.000.000 lei
	Gr.	casa,		35.000.000.000 lei
	40..46	acreditive		
		Capital social		
		Rezerve		
		Profit şi pierdere		
		Datorii		

- pentru posturile din contul de profit şi pierdere:

Cl. 6 (fărăgr.68)		Cheltuieli	55.000.000.000 lei	
6811		Cheltuieli de exploatare privind	15.000.000.000 lei	
121		amortizarea	20.000.000.000 lei	
	Cl. 7	imobilizărilor		90.000.000.000 lei
		Profit şi pierdere		
		Venituri		

2) Preluarea posturilor filialei F_1

- pentru posturile din bilanţ:

Cl. 2		Imobilizări	30.000.000.000 lei	
Gr. 41		Clienţi şi conturi	20.000.000.000 lei	
	101	asimilate		20.000.000.000 lei
	121	Capital social		5.000.000.000 lei
	Gr. 40...46	Profit şi pierdere		5.000.000.000 lei
		Datorii		

Scanned with OKEN Scanner

- pentru posturile din contul de profit şi pierdere:

Cl. 6 (fără gr. 68)		Cheltuieli	40.000.000.000 lei	
6811		Cheltuieli de exploatare privind	5.000.000.000 lei	
121		amortizarea	5.000.000.000 lei	
	Cl. 7	imobilizărilor		50.000.000.000 lei
		Profit şi pierdere		
		Venituri		

Aceste înregistrări permit obţinerea conturilor preconsolidate cumulate astfel:

Bilanţul cumulat preconsolidat al grupului la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	95.000.000	Capital social	70.000.000
Titluri F_1	20.000.000	Rezerve	15.000.000
Creanţe	45.000.000	Rezultat	25.000.000
Conturi la bancă	10.000.000	Datorii	60.000.000
Total activ	**170.000.000**	**Total Pasiv**	**170.000.000**

Contul de profit şi pierdere preconsolidat cumulat al grupului la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare	95.000.000	Venituri	140.000.000
Cheltuieli cu amortizarea	20.000.000		
Rezultat	25.000.000		
Total	**140.000.000**	**Total**	**140.000.000**

8.3.2. Tehnica integrării conturilor prin metoda integrării proporţionale

Integrarea conturilor societăţilor aflate în perimetrul de consolidare prin ***metoda integrării proporţionale***, presupune mai întâi omogenizarea conturilor sociale ale societăţilor consolidabile.

După efectuarea acestei operaţiuni de retratare a conturilor sociale, acestea sunt preluate de către grupul consolidant efectuându-se o serie de înregistrări în

Scanned with OKEN Scanner

contabilitate atât pentru elementele cuprinse în bilanţ, cât şi pentru cele cuprinse în contul de profit şi pierdere.

Rezultatul acestor înregistrări constă în obţinerea conturile preconsolidate cumulate, potrivit tehnicii de consolidare specifică acestei metode.

Ilustrarea tehnicii de integrare prin metoda integrării proporţionale se va face pornind de la bilanţul şi contul de profit şi pierdere omogenizate ale societăţii-mamă SM şi ale unei filiale F_1, după cum urmează:

Bilanţul SM
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	65.000.000	Capital social	50.000.000
Titluri F_1	6.000.000	Rezerve	15.000.000
Creanţe	25.000.000	Rezultat	20.000.000
Conturi la bancă	10.000.000	Datorii	21.000.000
Total Activ	**106.000.000**	**Total Pasiv**	**106.000.000**

Contul de profit şi pierdere al SM
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare	55.000.000	Venituri	90.000.000
Cheltuieli cu amortizarea	15.000.000		
Rezultat	20.000.000		
Total	**90.000.000**	**Total**	**90.000.000**

Bilanţul filialei F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	30.000.000	Capital social	18.000.000
Creanţe	20.000.000	Rezultat	5.000.000
		Datorii	27.000.000
Total	**50.000.000**	**Total**	**50.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Contul de profit şi pierdere al filialei F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare	40.000.000	Venituri	50.000.000
Cheltuieli cu amortizarea	5.000.000		
Rezultat	5.000.000		
Total	**50.000.000**	**Total**	**50.000.000**

Filiala F_1 este deţinută în proporţie de 33,33% de către societatea-mamă SM, cealaltă parte de capital fiind deţinută de alte două societăţi în proporţii egale, 33,33% fiecare. Ea face obiectul unei integrări proporţionale.

Înregistrările care au loc cu această ocazie în contabilitatea societăţii consolidante SM sunt:

1) Preluarea posturilor societăţii SM:

- pentru posturile din bilanţ:

Gr. 20.21.23		Imobilizări necorporale, corporale	65.000.000.000 lei	
Gr. 26		şi în curs	6.000.000.000 lei	
Gr.41		Imobilizări financiare (Titluri F_1)	25.000.000.000 lei	
Gr.51,53,54		Clienţi şi conturi asimilate	10.000.000.000 lei	
		Conturi la bănci, casa, acreditive		
	101	Capital social		50.000.000.000 lei
	106	Rezerve		15.000.000.000 lei
	121	Profit şi pierdere		20.000.000.000 lei
	Gr. 40..46	Datorii		21.000.000.000 lei

- pentru posturile din contul de profit şi pierdere:

Cl. 6 (fără gr. 68)		Cheltuieli	55.000.000.000 lei	
6811		Cheltuieli de exploatare privind	15.000.000.000 lei	
121		amortizarea	20.000.000.000 lei	
	Cl. 7	imobilizărilor		90.000.000.000 lei
		Profit şi pierdere		
		Venituri		

Scanned with OKEN Scanner

2) Preluarea posturilor filialei F_1 (acestea sunt cumulate la nivelul procentului de 33,33% deţinut de SM) astfel:

- pentru posturile din bilanţ:

Gr. 20.21.23		Imobilizări necorporale,	10.000.000.000 lei	
Gr.41		corporale şi în	6.666.500.000 lei	
	101	curs		6.000.000.000 lei
	121	Clienţi şi conturi		1.666.500.000 lei
	Gr. 40..46	asimilat		9.000.000.000 lei
		Capital social		
		Profit şi pierdere		
		Datorii		

- pentru conturile de profit şi pierdere:

Cl. 6 (fără gr. 68)		Cheltuieli	13.333.500.000 lei	
6811		Cheltuieli de exploatare privind	1.666.500.000 lei	
121		amortizarea	1.666.500.000 lei	
	Cl. 7	imobilizărilor		16.666.500.000 lei
		Profit şi pierdere		
		Venituri		

După efectuarea înregistrărilor, se obţin conturile preconsolidate cumulate următoare:

Bilanţul preconsolidat cumulat al grupului la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	75.000.000	Capital social	56.000.000
Titluri F	6.000.000	Rezerve	15.000.000
Creanţe	31.666.500	Rezultat	21.666.500
Conturi la bancă	10.000.000	Datorii	30.000.000
Total Activ	**122.666.500**	**Total Pasiv**	**122.666.500**

Scanned with OKEN Scanner

Contul de profit şi pierdere preconsolidat cumulat al grupului încheiat la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	Valori nete	Elemente	Valori
Cheltuieli	68.333.500	Venituri	106.666.500
Cheltuieli cu amortizarea	16.666.500		
Rezultat	21.666.500		
Total	106.666.500	Total	106.666.500

8.4. Tehnici privind eliminarea operaţiilor reciproce

Faza de eliminare a operaţiilor reciproce între societăţile grupului este cea mai complexă şi constă în eliminarea unui anumit număr de operaţii pentru a neutraliza incidenţa acestora asupra conturilor anuale.

Grupul de societăţi este, deci, o entitate ce formează un ansamblu, a cărui temelie poate fi juridică, economică sau financiară care, în mod normal, intră în relaţii atât cu mediul exterior, cât şi cu societăţile care îl compun. Este ştiut de asemenea faptul că, spre deosebire de conturile individuale, obiectivul conturilor consolidate este de a evidenţia puterea economică şi financiară a ansamblului de societăţi. De fapt, această putere economică şi financiară nu este altceva decât imaginea relaţiilor entităţii, în ansamblul său, cu mediul exterior.

Lucrările de eliminare sunt de natură diferită şi privesc operaţiile reciproce între diferitele societăţi ale grupului, numite operaţii intra-grup.

Eliminarea operaţiilor intra-grup este obligatorie, pentru că absenţa acestei faze ar putea avea drept consecinţă creşterea artificială a pasivelor şi activelor grupului, precum şi a veniturilor şi cheltuielilor. Lucrările de eliminare pot fi grupate în două categorii, şi anume:

- pentru societăţile *integrate global* se au în vedere:
  - fluxurile reciproce care trebuie eliminate în totalitate;
  - soldurile reciproce ce figurează în activul sau pasivul bilanţurilor societăţilor care trebuie eliminate în totalitate;
- pentru societăţile *integrate proporţional* se au în vedere:
  - fluxurile reciproce trebuie eliminate la nivelul procentajului de interes deţinut de grup;
  - soldurile reciproce ce figurează în activul sau pasivul bilanţurilor trebuie eliminate la nivelul procentajului de interes deţinut de grup şi în limita mărimii cumulate.
- pentru societăţile *puse în echivalenţă*, în situaţia în care doar o cotă parte a situaţiei nete este preluată, se au în vedere:

Scanned with OKEN Scanner

- fluxurile reciproce ce nu afectează rezultatul nu se elimină;
- fluxurile reciproce ce afectează rezultatul consolidat trebuie eliminate. Plus valorile sau profiturile intra-grup trebuie eliminate la nivelul procentului de interes deținut de grup asupra societății consolidate
- soldurile reciproce de activ și / sau pasiv nu se elimină.

În funcție de incidența asupra rezultatului consolidat a lucrărilor de eliminare a operațiilor intra-grup, acestea pot fi clasificate în următoarele două categorii:

- eliminări de operații fără incidență asupra rezultatului consolidat ce privesc în principal următoarele posturi:
  - împrumuturi acordate și / sau primite;
  - creanțe și / sau datorii;
  - cumpărări și / sau vânzări;
  - conturi curente.
- eliminări de operații cu incidență asupra rezultatului consolidat și care se referă în esență la următoarele elemente:
  - plus valoarea obținută din cesiunea imobilizărilor;
  - profituri asupra stocurilor;
  - provizioane constituite de societățile grupului;
  - dividende intra-societăți aparținând grupului.

8.4.1. Eliminarea operațiilor reciproce fără incidență asupra rezultatului consolidat

Eliminarea acestor operații reciproce efectuate în cadrul unei societăți integrate global sau a unei societăți integrate proporțional nu conduce la constatarea unui impozit amânat. În măsura în care aceste eliminări sunt fără efect asupra rezultatului consolidat (eliminarea simultană a unui venit și a unei cheltuieli) ele nu duc la constatarea unui impozit. Pentru a ilustra aceste aspecte vom lua ca exemplu două cazuri de eliminare a operațiilor reciproce, utilizând cele două metode enunțate mai sus, astfel:

A. Eliminarea operațiilor reciproce în cazul unei societăți integrale global

Societatea SM deține 80% din filiala F_1. În cursul exercițiului, operațiile reciproce între SM și F_1 au fost următoarele:

- SM a vândut mărfuri în valoare de 1.000.000.000 lei filialei F_1, mărfuri ce au fost revândute terților de către filială în totalitate;
- F_1 are înregistrată o datorie furnizor la finele exercițiului față de SM în sumă de 250.000.000 lei;
- SM a acordat un împrumut ca urmare a participației sale în F_1 de 50.000.000 lei (nu a avut loc nici o rambursare în exercițiul curent).
- În activ, SM prezintă un cont de disponibil, cu filiala F_1, debitor în sumă de 150.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul SM
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale	45.000.000	Capital social	50.000.000
Imobilizări financiare	20.050.000	Rezerve	15.000.000
(din care 50.000 mii lei		Rezultat	5.000.000
creanţe financiare)		Datorii	10.000.000
Creanţe	14.950.000		
Total Activ	**80.000.000**	**Total Pasiv**	**80.000.000**

Contul de profit şi pierdere SM
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli	30.000.000	Venituri	40.000.000
Cheltuieli cu amortizarea	5.000.000		
Rezultat	5.000.000		
Total	**40.000.000**	**Total**	**40.000.000**

Bilanţul filialei F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	25.000.000	Capital social	25.000.000
Creanţe	10.000.000	Rezultat	2.500.000
		Datorii	7.500.000
Total Activ	**35.000.000**	**Total Pasiv**	**35.000.000**

Contul de profit şi pierdere al filialei F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli de exploatare	15.000.000	Venituri	20.000.000
Cheltuieli cu amortizarea	2.500.000		
Rezultat	2.500.000		
Total	**20.000.000**	**Total**	**20.000.000**

Retratarea acestor operaţii nu se poate face înainte de a avea conturile cumulate ale SM şi F_1.

Scanned with OKEN Scanner

În acest sens este necesară efectuarea, în contabilitatea celor două societăţi, a unor înregistrări la data de 31.12.N

1) Cumularea conturilor societăţilor consolidate în conturile grupului:

Active SM	Pasive SM		80.000.000.000 lei	80.000.000.000 lei
Active F_1	Pasive F_1		35.000.000.000 lei	35.000.000.000 lei
Cheltuieli SM	Venituri SM		40.000.000.000 lei	40.000.000.000 lei
Cheltuieli F_1	Venituri F_1		20.000.000.000 lei	20.000.000.000 lei

2) Eliminarea operaţiilor de vânzare – cumpărare dintre societăţile consolidate:

707	607	Venituri din vânzarea mărfurilor (SM) Cheltuieli privind mărfurile (F_1)	1.000.000.000 lei	1.000.000.000 lei

3) Eliminarea datoriei furnizor a luí F_1 faţă de SM:

401	4111	Furnizori (F_1) Clienţi (SM)	250.000.000 lei	250.000.000 lei

4) Eliminarea împrumutului acordat lui F_1 de către SM:

166	2671	Datorii către societăţi din cadrul grupului (F_1) Sume datorate de filiale (SM)	50.000.000 lei	50.000.000 lei

5) Repartizarea capitalurilor proprii:

101		Capital social (F_1)	25.000.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere (F_1)	2.500.000.000 lei	
	261	Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului		20.000.000.000 lei
	452.01			5.000.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

	452.02	Decontări privind interesele de participare în capital *(25.000.000.000x20%)*		500.000.000 lei
	121	Decontări privind interesele de participare în rezultat *(2.500.000.000x20%)*		2.000.000.000 lei
	106	Profit şi pierdere (rezultat consolidat) *(2.500.000.000x80%)*		0[1)]
		Rezerve (rezerve consolidate)		

1) (25.000.000.000+2.500.000.000)-
20.000.000.000+5.000.000.000+2.000.000.000+500.000.000)

În urma eliminării operaţiilor reciproce intra-grup şi a repartizării capitalurilor proprii conturile consolidate ale grupului au următoarea configuraţie:

Bilanţul consolidat al grupului
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări *(65.050.000+25.000.000-50.000-20.000.000)*	70.000.000	Capital social	50.000.000
		Rezerve grup *(15.000.000+0)*	15.000.000
Creanţe *(14.950.000+10.000.000-250.000)*	24.700.000	Rezultate grup *(5.000.000+2.000.000)*	7.000.000
		Interesul minoritar:	
		- în capital	5.000.000
		- în rezultat	500.000
		Datorii *(10.000.000+7.500.000-250.000-50.000)*	17.200.000
Total Activ	**94.700.000**	**Total Pasiv**	**94.700.000**

Scanned with OKEN Scanner

Contul de profit şi pierdere consolidat al grupului la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli *(30.000.000+15.000.000-1.000.000)*	44.000.000	Venituri *(40.000.000+20.000.000-1.000.000)*	59.000.000
Cheltuieli cu amortizarea	7.500.000		
Rezultat	*7.500.000*		
Rezultat grup	7.000.000		
Rezultat minoritar	500.000		
Total	**59.000.000**	**Total**	**59.000.000**

B. Eliminarea operaţiilor reciproce în cazul unei societăţi integrate proporţional

Fie societatea SM care deţine 33,33% din filiala F_1 (controlată concomitent împreună cu alte două societăţi exterioare grupului). Operaţiile reciproce între cele două societăţi sunt:

- SM a vândut mărfuri de 1.000.000 mii lei lui F_1, mărfuri ce au fost revândute în întregime terţilor;
- F_1 are o datorie furnizor faţă de SM de 250.000 mii lei;
- SM a acordat lui F_1 un împrumut legat de participaţii de 50.000 mii lei, suma totală a împrumutului lui F_1 fiind de 75.000 mii lei.

Bilanţul SM la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale	45.000.000	Capital social	50.000.000
Imobilizări financiare	8.383.500	Rezerve	15.000.000
(din care 50.000 creanţe imobilizate)		Rezultat	5.000.000
		Datorii	10.000.000
Creanţe	26.616.500		
Total Activ	**80.000.000**	**Total Pasiv**	**80.000.000**

Scanned with OKEN Scanner

Contul de profit şi pierdere al SM
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli	30.000.000	Venituri	40.000.000
Cheltuieli cu amortizarea	5.000.000		
Rezultat	5.000.000		
Total	**40.000.000**	**Total**	**40.000.000**

Bilanţul filialei F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	25.000.000	Capital social	25.000.000
Creanţe	10.000.000	Rezultat	2.500.000
		Datorii	7.500.000
		(din care împrumuturi 75.000)	
Total Activ	**35.000.000**	**Total Pasiv**	**35.000.000**

Cont de profit şi pierdere al filialei F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		Venituri	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli	15.000.000	Venituri	20.000.000
Amortizări	2.500.000		
Rezultat	2.500.000		
Total	**20.000.000**	**Total**	**20.000.000**

Faza de eliminare a operaţiilor reciproce presupune parcurgerea următoarelor etape în realizarea procesului de consolidare a conturilor:

1) La 31.12.N cumularea conturilor la nivelul procentajului de participare. În cazul nostru acest procentaj este de 33,33% din capitalul filialei F1.

Active SM	Pasive SM		80.000.000.000 lei	80.000.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Active F_1	Pasive F_1 *(33,33%x35.000.000.000)*		11.665.500.000 lei	11.665.500.000 lei

Cheltuieli SM	Venituri SM		40.000.000.000 lei	40.000.000.000 lei

Cheltuieli F_1	Venituri F_1 (33.33%x20.000.000.000)		6.666.500.000 lei	6.666.500.000 lei

2) Eliminarea operaţiilor de vânzare – cumpărare:

707	607	Venituri din vânzarea mărfurilor (SM) *(33,33% x 1.000.000.000)* Cheltuieli privind mărfurile (F_1)	333.300.000 lei	333.300.000 lei

3) Eliminarea datoriilor furnizor ale filialei F1:

401	4111	Furnizori (F_1) *(33,33% x 250.000.000)* Clienţi (SM)	83.325.000 lei	83.325.000 lei

4) Eliminarea împrumutului acordat filialei F1.

Deşi SM a avansat 2/3 din fondurile împrumutate de filiala F_1, totuşi eliminarea acestei operaţii se face la o valoare dată de limita valorii cumulate de 25.000 mii lei, adică 1/3. Restul de 25.000 mii lei care rămâne în activul lui SM este considerat împrumut acordat celorlalte două societăţi ce controlează concomitent filiala F_1.

166	2671	Datorii către societăţi din cadrul grupului (F_1) Sume datorate de filiale (SM)	25.000.000 lei	25.000.000 lei

5) Repartizarea capitalurilor proprii:

101		Capital social (F_1) *(33,33%x25.000.000.000)*	8.333.500.000 lei	
121		Profit şi pierdere (F_1) *(33.33%x2.500.000.000)*	833.250.000 lei	
	261	Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului		8.333.500.000 lei
	121	Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		833.250.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

6) Trecerea rezervelor şi rezultatului lui SM asupra rezervelor şi rezultatului consolidat:

106		Rezerve (SM)	15.000.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere	5.000.000.000 lei	
	106	(SM)		15.000.000.000 lei
	121	Rezerve (rezerve consolidate)		5.000.000.000 lei
		Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		

După efectuarea acestor operaţiuni se pot întocmi bilanţul şi contul de rezultate, consolidate la nivelul grupului.

Bilanţul consolidat al grupului la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale *(45.000.000+25.000.000x33,33%)*	53.333.500 25.000	Capital social Rezerve grup Rezultat grup *(833.250+5.000.000)*	50.000.000 15.000.000 5.833.250
Imobilizări financiare *(8.383.500-25.000-8.333.500)*	29.866.175	Datorii *(10.000.000+7.500.000 x 33,33% -83.325-25.000)*	12.391.425
Creanţe *(26.616.500+33,33%x10.000.000-83.325)*			
Total Activ	**83.224.675**	**Total Pasiv**	**83.224.675**

Contul de profit şi pierdere consolidat al grupului la data de 31/12/N

mii lei

Cheltuieli		**Venituri**	
Elemente	**Valori**	**Elemente**	**Valori**
Cheltuieli *(30.000.000+5.000.000-333.300)*	34.666.700 5.833.250	Venituri *(40.000.000+6.666.500-333.300)*	46.333.200
Cheltuieli cu amortizarea	5.833.250		
Rezultat			
Total	**46.333.200**	**Total**	**46.333.200**

Scanned with OKEN Scanner

8.4.2. Eliminarea operaţiilor reciproce cu incidenţă asupra rezultatului consolidat

8.4.2.1. Eliminarea plusvalorii interne rezultate ca urmare a cedării de imobilizări către societăţi aparţinând grupului

Operaţiile reciproce care au incidenţă asupra rezultatului fiscal consolidat sunt următoarele:

- plusvaloarea obţinută din cesiunea de imobilizări;
- profiturile interne aferente stocurilor de produse;
- provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli constituite care privesc societăţi ale grupului;
- dividendele distribuite către societăţi aparţinând grupului.

Este ştiut faptul că fluxurile reciproce cu impact asupra rezultatului trebuie eliminate pentru că ele sunt la originea contabilizării unui profit intern grupului care nu reprezintă o îmbogăţire reală în raport cu terţii. Astfel, plusvaloarea rezultată în urma cedării de imobilizări între două societăţi aparţinând aceluiaşi grup, trebuie eliminate. De fapt, dacă o societate F_1 vinde o imobilizare unei alte societăţi F_2 aparţinând aceluiaşi grup, pentru o valoare diferită de valoarea sa netă contabilă, apare un profit care nu reprezintă însă o îmbogăţire a grupului.

Totuşi, simpla eliminare a profitului intern nu permite ea singură retratarea în întregime a acestei operaţii. De fapt, imobilizarea care figurează în bilanţ la societatea care a făcut achiziţia este evaluată la costul său de achiziţie care este egal cu valoarea netă contabilă a imobilizării plus profitul intern. De asemenea, pentru a stabili costul istoric al imobilizării la data intrării sale în perimetrul de consolidare, trebuie majorată valoarea brută la societatea cumpărătoare cu mărimea amortizărilor constatate la societatea cedantă.

Vom ilustra acest aspect distinct în funcţie de metoda de consolidare reţinută de grup.

A. În cazul integrării globale

La 01.01.N societatea F_1 a vândut pentru 1.500.000 mii lei un mijloc de transport societăţii F_2 aparţinând aceluiaşi grup.

Acest mijloc de transport a fost achiziţionat de F_1 pe 01.01.N-4 pentru 2.500.000 mii lei şi a făcut obiectul unei amortizări liniare pe 8 ani. Societatea F_2 doreşte să amortizeze această imobilizare liniar pe o perioadă de 4 ani.

Eliminarea operaţiilor reciproce fără a ţine seama de fiscalitatea amânată

În cazul în care nu se ţine cont de fiscalitatea amânată, înregistrările de eliminare a operaţiilor reciproce sunt:

Scanned with OKEN Scanner

Cost de achiziţie2.500.000 mii lei
Amortizare 2.500.000 x 12,5% x 4 ani- 1.250.000 mii lei
VNC la 31.12.N-1 1.250.000 mii lei
Preţ de vânzare la 01.01.N 1.500.000 mii lei
Plusvaloare 250.000 mii lei

Situaţia în conturile anuale ale societăţilor F_1 şi F_2 este următoarea:
- F_1 a constatat o plusvaloare de 250.000 mii lei;
- F_2 a constatat :
  - o cumpărare de imobilizare;
  - un amortisment anual de 1.500.000 mii lei x 25% = 375.000 mii lei

Pentru eliminarea impactului plusvalorii asupra rezultatului grupului se fac următoarele înregistrări:

1) La 31.12.N eliminarea impactului plusvalorii realizate de filiala F_1:
- în bilanţ - eliminarea plusvalorii din bilanţul filialei F_1 permite anularea impactului acesteia asupra costului de cumpărare a imobilizării la filiala F_2;
- în contul de rezultate - anularea conturilor de venituri şi cheltuieli din cedarea imobilizărilor;

121	2133	Profit şi pierdere (F_1) Mijloace de transport	1.500.000.000 lei	1.500.000.000 lei

7583		*Venituri din vânzarea activelor şi din alte operaţii de capital*	*1.500.000.000 lei*	
	121	*Profit şi pierdere (F1)*		*250.000.000 lei*
	6583	*Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital*		*1.250.000.000 lei*

3) Anularea amortizării excedentare la filiala F_2

Filiala F_2 amortizează echipamentul achiziţionat în 4 ani, adică o amortizare anuală în valoare de:

$$1.500.000.000 : \frac{1}{4} = 375.000.000 \ lei$$

Ca urmare a vânzării echipamentului respectiv de către filiala F_1 la un preţ de vânzare (1.500.000 mii lei) superior valorii nete contabile (1.250.000 mii lei), se

Scanned with OKEN Scanner

realizează în acest sens o plusvaloare de 250.000 mii lei, care, la filiala F_2, se regăseşte în amortismentul anual de 375.000 mii lei.

Rezultă că imobilizarea, la filiala F_2, este supraevaluată cu 250.000 mii lei, ceea ce are ca urmare directă o „supra-amortizare" în raport cu amortizarea economică care a fost calculată pentru valoarea istorică a acestei imobilizări, după cum urmează:

(1.500.000 x 25%) – (2.500.000 x 12,5%) = 62.500 mii lei

Trebuie eliminat efectul acestei amortizări excedentare asupra bilanţului şi a contului de profit şi pierdere filialei F_2, astfel:

1) Eliminarea din bilanţul filialei F_2 la 31.12.N :

2813	121	Amortizarea instalaţiilor mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor Profit şi pierdere (F_2)	62.500.000 lei	62.500.000 lei

2) Eliminarea din contul de profit şi pierdere al filialei F_2 la 31.12.N:

121	*6811*	*Profit şi pierdere (F_2)* *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*62.500.000 lei*	*62.500.000 lei*

3) Restabilirea valorii istorice a imobilizării la filiala F_2.Valoarea istorică a maşinii de 2.500.000 mii lei trebuie deci înregistrată la filiala F_2 la costul istoric net, debitând conturile corespunzătoare imobilizării cu 2.500.000 – 1.250.000 = 1.250.000 mii lei şi creditând conturile corespondente de amortizări la data de 31.12.N astfel:

2133	2813	Mijloace de transport Amortizarea instalaţiilor mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor	1.250.000.000 lei	1.250.000.000 lei

Lucrările de eliminare ţinând cont de incidenţa fiscalităţii amânate

Lucrările de eliminare a operaţiilor reciproce dintre societăţile care aparţin aceluiaşi grup vor fi tratate ţinând cont de incidenţa fiscalităţii amânate asupra înregistrărilor de eliminare după cum urmează:

1) Eliminarea, la 31.12.N, a incidenţei plusvalorii realizate de filiala F_1 are ca urmare diminuarea:

- rezultatului în bilanţul filialei F_1 la nivelul mărimii plusvalorii, constatându-se astfel un impozit amânat activ (creanţă) aferent acestei reduceri a rezultatului (există o reducere a bazei impozabile); înregistrarea este:

Scanned with OKEN Scanner

4412		Impozit pe profit amânat (creanţă)	62.500.000 lei	
	121	*(250.000.000x25%)* Profit şi pierdere (F_1)		62.500.000 lei

- veniturilor din cedarea activelor în contul de profit şi pierdere; această diminuare a veniturilor determină un câştig cu impozitul pe profit, astfel:

121		*Profit şi pierdere (F_1)*	*62.500.000 lei*	
	791	*Venituri din impozitul pe profitul amânat (250.000.000x25%)*		*62.500.000 lei*

2) Anularea amortizării excedentare la filiala F_2, la 31.12.N, cu următoarele consecinţe:

- creşterea rezultatului la filiala F_2, prin stornarea amortizării excedentare; această creştere a rezultatului determină o mărime a bazei impozitabile şi implicit se constată o datorie privind impozitul pe profit; în bilanţul filialei F_2 se înregistrează:

121		Profit şi pierdere (F2)	15.625.000 lei	
	4412	Impozit pe profit amânat (datorie) *(62.500.000x25%)*		15.625.000 lei

- diminuarea cheltuielilor cu amortizarea care se traduce, în contul de profit şi pierdere, printr-o creştere a cheltuielilor cu impozitul pe profit:

6912		Cheltuieli cu impozitul pe profitul	15.625.000 lei	
	121	amânat *(62.500.000x25%)*		15.625.000 lei
		Profit şi pierdere (F_2)		

3) Restabilirea valorii istorice a imobilizării la filiala F_2 nu are impact asupra rezultatului consolidat.

B. Eliminarea operaţiilor reciproce în cazul unei societăţi integrate proporţional

În cazul unei societăţi integrate proporţional, principiul eliminării plusvalorii rezultate în urma cesiunii de imobilizări este următorul:

- fluxurile şi soldurile reciproce sunt eliminate în limita procentajului de interes deţinut de grup în societatea integrată proporţional;

Scanned with OKEN Scanner

- profitul intern este, de asemenea, eliminat proporţional cu procentajul de interes deţinut de grup.

Reluând exemplul anterior, specificăm faptul că filiala F_2 este deţinută în proporţie de 33,33% de către filiala F_1 (control concomitent împreună cu alte două societăţi). Toate retratările vor fi, deci, limitate la nivelul procentajului de interes deţinut de grup, adică 33,33%.

Lucrările de eliminare fără a ţine cont de fiscalitatea amânată

În acest caz, lucrările de eliminare sunt:

1) Eliminarea, la data de 31.12.N, a impactului plusvalorii realizate de filiala F_1 rezultată din cedarea imobilizării către filiala F_2.Astfel:

- în bilanţul filialei F_1 se înregistrează:

121		Profit şi pierdere (F_1) *(250.000.000 x 33,33%)*	83.325.000 lei	
	2133	Mijloace de transport		83.325.000 lei

- în contul de profit şi pierdere al filialei F1:

7583		*Venituri din vânzarea activelor şi din alte*	*499.950.000 lei*	
	121	*operaţii de capital*		*83.325.000 lei*
		Profit şi pierdere (F_1)		
	6583	*(250.000.000 x 33,33%)*		*416.625.000 lei*
		Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital (1.250.000.000 x 33,33%)		

2) Anularea amortizării excedentare la filiala F_2. Înregistrările la data de 31.12.N sunt identice cu cele din primul caz (al integrării globale) cu menţiunea că sumele sunt la limita procentajului de interes al filialei F_1 (33,33%):

- în bilanţul filialei F_2:

2813		Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de	20.831.250 lei	
	121	transport,animalelor şi plantaţiilor		20.831.250 lei
		Profit şi pierdere (F_2) *(62.500.000 x 33,33%)*		

Scanned with OKEN Scanner

- în contul de profit şi pierdere al filialei F_2:

121	*6811*	*Profit şi pierdere (F_2)* *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor (250.000.000x25%x33,33%)*	20.831.250 lei	20.831.250 lei

3) Restabilirea, la data de 31.12.N a valorii istorice a imobilizării achiziţionate de filiala F_2, înregistrându-se în bilanţul acesteia:

2133	2813	Mijloace de transport Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport,animalelor şi plantaţiilor *(1.250.000.000x33,33%)*	416.625.000 lei	416.625.000 lei

Lucrările de eliminare a operaţiilor reciproce dacă se are în vedere incidenţa fiscalităţii amânate

În acest caz lucrările de eliminare sunt următoarele:

1) Eliminarea impactului plusvalorii realizate de filiala F_1. Raţionamentul determinării impactului fiscalităţii amânate este identic celui din cazul integrării globale, cu menţiunea că acest impact este limitat la nivelul procentajului de interes. Înregistrările contabile care se efectuează la data de 31.12.N sunt următoarele:

- în bilanţul filialei F1:

4412		Impozitul pe profitul amânat (creanţă) *(250.000.000x25%x33,33%)*	20.831.250 lei	
	121	Profit şi pierdere (F_1)		20.831.250 lei

- în contul de profit şi pierdere al filialei F1:

121	*791*	*Profit şi pierdere (F_1)* *Venituri din impozitul pe profit amânat (250.000.000x25%x33,33%)*	*20.831.250 lei*	*20.831.250 lei*

2) Anularea la data de 31.12.N a cheltuielii cu amortizarea excedentară la filiala F_2. Înregistrările efectuate sunt următoarele:

- în bilanţul filialei F_2:

121	4412	Profit şi pierdere (F2) Impozitul pe profit amânat (datorie) (62.500.000 x 25%x33,33%)	5.207.812 lei	5.207.812 lei

Scanned with OKEN Scanner

- în contul de profit şi pierdere al filialei F_2 :

6912	*121*	*Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat (62.500.000 x 25%x33,33%)* *Profit şi pierdere (F2)*	5.207.812 lei	5.207.812 lei

3) Restabilirea valorii istorice a imobilizării la filiala F_2 nu are impact fiscal asupra rezultatului consolidat (nu se constată impozit amânat).

Eliminarea operaţiilor reciproce în cazul unei societăţi puse în echivalenţă

În măsura în care conturile societăţii puse în echivalenţă nu sunt integrate în conturile societăţii mamă, nu este posibilă modificarea valorii imobilizării cedate în bilanţul acestei societăţi. Singura retratare ce trebuie efectuată priveşte doar societatea deţinătoare de titluri de participare şi aceasta constă în eliminarea profitului intern în limita procentajului de partajare deţinut la societatea pusă în echivalenţă. Acest lucru se realizează astfel: cota parte din profit ce aparţine grupului este eliminată printr-un cont de regularizare (venituri constatate în avans) şi preluarea în contul de profit şi pierdere al societăţii deţinătoare de titluri de participare, pe întreaga durată de amortizare a bunului cedat.

Reluând enunţul anterior, menţionăm faptul că filiala F_2, deţinută în proporţie de 40% de către filiala F_1 face obiectul unei puneri în echivalenţă. Plusvaloarea realizată de filiala F_1 este de 250.000 mii lei.

Retratarea acestor operaţiuni fără a ţine cont de fiscalitatea amânata

Succesiunea acestor retratări este următoarea:

1) Eliminarea plusvalorii în bilanţul filialei F_1 la nivelul procentajului de interes de 40% prin contabilizarea unor venituri înregistrate în avans la data de 31.12.N:

121	472	Profit şi pierdere (F2) Venituri înregistrate în avans *(250.000.000x40%)*	100.000.000 lei	100.000.000 lei

2) Eliminarea la data de 31.12.N în contul de profit şi pierdere a câştigului net din cesiune la nivelul procentajului de interes de 40%:

7583		*Venituri din vânzarea activelor şi din alte operaţii de capital (1.500.000.000x40%)*	*600.000.000 lei*	
	121	*Profit şi pierdere (F_1) (250.000.000 x 40%)*		*100.000.000 lei*
	6583	*Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital*		*500.000.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

3) Preluarea în rezultatul filialei F_1 a veniturilor înregistrate în avans pe o perioadă de 4 ani, perioadă de amortizare a imobilizării la filiala F_2. Înregistrările efectuate la data de 31.12.N sunt:

- în bilanţul filialei F_1:

472		Venituri înregistrate în avans *(250.000.000x40%x1/4)*	25.000.000 lei	
	121	Profit şi pierdere (F_1)		25.000.000 lei

- în contul de profit şi pierdere al filialei F_1:

121	*7583*	*Profit şi pierdere (F_1)* *Venituri din vânzarea activelor şi din alte operaţii de capital (250.000.000x40%x1/4)*	*25.000.000 lei*	*25.000.000 lei*

Incidenţa fiscalităţii amânate asupra lucrărilor de eliminare

Fiscalitatea amânată are incidenţă asupra lucrărilor de eliminare a operaţiilor reciproce dintre societăţile grupului, după cum urmează:

1) Eliminarea plusvalorii are ca urmare diminuarea rezultatului filialei F_1, care duce la reducerea bazei impozabile, ceea ce implică constatarea în bilanţul acesteia a unui impozit amânat activ (creanţă). Astfel, la data de 31.12.N se înregistrează:

4412		Impozitul pe profitul amânat (creanţă)	25.000.000 lei	
	121	*(250.000.000x40%x25%)* Profit şi pierdere (F_1)		25.000.000 lei

2) Eliminarea veniturilor din cedarea imobilizărilor. Anularea acestor venituri, la 31.12.N, duce la constatarea în contul şi pierdere a unui câştig cu impozitul pe profit (baza impozabilă este mai mică):

121	*791*	*Profit şi pierdere (F_1)* *Venituri din impozitul pe profit amânat (250.000.000x40%x25%*	*25.000.000 lei*	*25.000.000 lei*

3) Reluarea timp de 4 ani a veniturilor constatate în avans. Această preluare în conturile de regularizare antrenează, la data de 31.12.N, o creştere a bazei impozabile şi, deci, un impozit amânat pasiv (datorie) în bilanţ, iar în contul de profit şi pierdere o cheltuială cu impozitul pe profit, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- în bilanţul filialei F_1:

121	4412	Profit şi pierdere (F_1) Impozitul pe profit amânat (datorie) *(250.000.000x40%x25%x1/4)*	6.250.000 lei	6.250.000 lei

- în contul de profit şi pierdere al filialei F_1:

6912	*121*	*Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat* *(250.000.000x40%x25%x1/4)* *Profit şi pierdere (F_1)*	*6.250.000 lei*	*6.250.000 lei*

8.4.2.2. Eliminarea profiturilor interne aferente stocurilor de produse

Între societăţile componente ale ansamblului consolidat este normal să existe numeroase fluxuri de cumpărări sau vânzări de mărfuri. Aceste fluxuri reciproce trebuie anulate. Totuşi, simpla retratare a operaţiilor reciproce de cumpărări şi vânzări este uneori insuficientă pentru eliminarea ansamblului operaţiilor intra-grup legate de aceste fluxuri. Astfel, dacă la închiderea unui exerciţiu există un stoc de mărfuri cumpărate în cadrul grupului asupra căruia a fost constatată o marjă internă de profit de către societatea cedantă, este necesară eliminarea acestui profit inclus în stoc. O astfel de marjă nu constituie nici o îmbogăţire a grupului şi, mai mult, antrenează o supraevaluare a stocurilor, ceea ce afectează imaginea fidelă a grupului. Lucrările de retratare sunt diferite în funcţie de metoda de integrare utilizată în consolidare.

A. În cazul metodei integrării globale

Exemplu:

În cursul exerciţiului N, societatea F_1 a vândut mărfuri (produse finite vândute sub formă de marfă) societăţii F_3 la o valoare de 150.000.000 lei. Marja de profit a societăţii F_1 este de 30%. La închiderea exerciţiului N societatea F_3 mai avea în stoc mărfuri cumpărate de la F_1 în valoare de 30.000.000 lei. La închiderea exerciţiului N-1, stocul la F_3 era de 20.000.000 lei şi reprezintă integral mărfuri achiziţionate de la F_1 (în N-1 marja de profit a lui F_1 este tot 30%). Această marjă de profit este inclusă în preţul de vânzare.

Ţinând cont de marja de profit practicată de societatea F_1, evaluarea stocurilor la închiderea exerciţiului N este următoarea:

Scanned with OKEN Scanner

lei

Elemente	Cost de achiziţie (F_3)	Cost de producţie (F_1)	Profit intra-grup încorporat în stoc
Stoc iniţial	20.000.000	15.384.500 (20.000.000x1/1,3)	4.615.500
Stoc final	30.000.000	23.077.000 (30.000.000 x 1/1,3)	6.923.000

Pentru a elimina incidenţa acestui profit intragrup asupra rezultatului se va proceda la retratarea elementelor din bilanţ şi contul de profit şi pierdere ţinând cont de incidenţa fiscalităţii amânate sau ignorând această incidenţă.

Retratarea acestor elemente fără a ţine cont de fiscalitatea amânată

Se parcurg următoarelor etape:

1) Eliminarea conturilor reciproce de cumpărări şi vânzări (eliminarea fără incidenţă asupra rezultatului consolidat) la data de 31.12.N:

401		Furnizori (F_1)	150.000.000 lei	
	4111	Clienţi (F_3)		150.000.000 lei

2) Eliminarea profitului inclus în stocul iniţial (de deschidere).

Această eliminare constă în reducerea rezultatului societăţii care a constatat profitul şi diminuarea valorii stocului la societatea care l-a cumpărat pentru aceeaşi valoare. Corectarea în exerciţiul N a stocului iniţial afectează:

- rezervele la filiala F_1, pentru că profitul constatat în N-1 de filiala F_1 (profit inclus în costul de cumpărare al mărfurilor în stoc la închiderea exerciţiului N-1) a avut un impact asupra rezultatului exerciţiului N-1 transferat la rezerve în exerciţiul N.

Înregistrarea la data de 31.12.N a acestor elemente se face:

- în bilanţul filialei F_1:

106		Rezerve (F_1)	4.615.500 lei	
	121	Profit şi pierdere (F_1)		4.615.500 lei

3) Eliminarea profitului inclus în stocul final (de închidere) prin:

- diminuarea în bilanţ a stocului la F_3 (la nivelul profitului degajat de filiala F_1):

121		Profit şi pierdere (F_1)	6.923.000 lei	
	371	Mărfuri (F_3)		6.923.000 lei

- diminuarea în contul de profit şi pierdere a rezultatului societăţii F_1care a înregistrat profitul:

707		*Venituri din vânzarea*	*6.923.000 lei*	
	121	*mărfurilor (F_1)*		*6.923.000 lei*
		Profit şi pierdere (F_1)		

Scanned with OKEN Scanner

Retratarea elementelor ţinând cont de incidenţa fiscalităţii amânate

Presupune parcurgerea următoarelor etape:

1) Eliminarea conturilor reciproce de vânzări / cumpărări nu are impact asupra rezultatului consolidat pentru că este vorba de compensarea unui venit cu o cheltuială;

2) Eliminarea profitului inclus în stocul de deschidere are drept consecinţe:
- creşterea rezultatului la F_1 ceea ce implică înregistrarea unui impozit amânat pasiv (datorie);
- diminuarea rezervelor la F_1 ceea ce duce la constatarea unui impozit amânat activ (creanţă) ca urmare a diminuării bazei impozabile a exerciţiilor anterioare;

Înregistrările la data de 31.12.N sunt:
- în bilanţul filialei F1:

121	4412	Profit şi pierdere (F_1) Impozitul pe profit amânat (datorie) *(4.615.500 x25%)*	1.153.875 lei	1.153.875 lei

4412	106	Impozitul pe profit amânat (creanţă) *(4.615.500 x25%)* Rezerve (F_1)	1.153.875 lei	1.153.875 lei

3) Eliminarea profitului inclus în stocul de închidere (final) duce la:
- diminuarea rezultatului F_1 cu marja aferentă vânzărilor şi, deci, constatarea unui impozit amânat activ aferent acestei diminuări, în bilanţ, si a unui venit din impozitul pe profit amânat, în contul de profit şi pierdere:

4412	121	Impozitul pe profit amânat (creanţă) *(6.923.000 x25%)* Profit şi pierdere (F_1)	1.730.750 lei	1.730.750 lei

121	*791*	*Profit şi pierdere (F_1)* *Venituri din impozitul pe profit amânat (6.923.000 x25%)*	1.730.750 lei	1.730.750 lei

B. În cazul metodei integrării proporţionale

Plecând de la enunţul precedent, facem precizarea că F_1 este societatea mamă, iar F3 face obiectul unei integrări proporţionale, procentajul de interes al grupului fiind de 33,33%.

Scanned with OKEN Scanner

Lucrările de eliminare a operațiilor reciproce fără a ține cont de fiscalitatea amânată sunt:

1) Eliminarea operațiilor reciproce de vânzare – cumpărare:

401		Furnizori (F_1) *(150.000.000x33,33%)*	50.000.000 lei	
	4111	Clienți (F_3)		50.000.000 lei

2) Eliminarea profitului inclus în stocul de deschidere; înregistrarea, în bilanțul societății F_1, la data de 31.12.N este:

106		Rezerve (F_1) *(4.615.500x33,33%)*	1.538.500 lei	
	121	Profit și pierdere (F_1)		1.538.500 lei

3) Eliminarea profitului inclus în stocul de închidere duce la înregistrarea la data de 31.12.N a următoarelor articole contabile:

- în bilanțul filialei F_1:

121		Profit și pierdere (F_1)	2.307.500 lei	
	371	Mărfuri (F_3)		2.307.500 lei

- în contul de profit și pierdere al filialei F_1:

707		*Venituri din vânzarea mărfurilor (F_1)* *(6.923.000x33,33%)*	*2.307.500 lei*	
	121	*Profit și pierdere (F_1)*		*2.307.500 lei*

Incidența fiscalității amânate asupra lucrărilor de eliminare

Sub incidența fiscalității amânate operațiile de retratare sunt următoarele:

1) Eliminarea operațiilor reciproce de vânzare – cumpărare nu are incidență fiscală.

2) Eliminarea profitului inclus în stocul de deschidere determină la data de 31.12.N înregistrările următoarea:

- în bilanțul filialei F_1:

121		Profit și pierdere (F_1)	384.625 lei	
	4412	Impozitul pe profit amânat (datorie) (4.615.500 x25%x33,33%)		384.625 lei

4412		Impozitul pe profit amânat (creanță)	384.625 lei	
	106	(4.615.500 x25%x33,33%) Rezerve (F_1)		384.625 lei

Scanned with OKEN Scanner

- în contul de profit şi pierdere al filialei F1:

6912	*121*	*Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat (4.615.500 x25%x33,33%)* *Profit şi pierdere (F_1)*	*384.625 lei*	*384.625 lei*

3) Eliminarea profitului inclus în stocul de închidere, la data de 31.12.N astfel:

- în bilanţul filialei F_1:

4412	121	Impozitul pe profit amânat (creanţă) *(6.923.000 x25%x33,33%)* Profit şi pierdere (F_1)		576.916 lei

- în contul de profit şi pierdere al filialei F_1:

121	*7911*	*Profit şi pierdere (F_1)* *Venituri din impozitul pe profit amânat (6.923.000 x25%x33,33%)*	576.916 lei	576.916 lei

C. În cazul metodei punerii în echivalenţă

Atunci când această metodă este utilizată pentru consolidare, se elimină numai incidenţa marjei comerciale asupra rezultatului societăţii cedante, în funcţie de procentajul de interes deţinut de grup asupra societăţii consolidate. Profitul este considerat ca un venit constatat în avans, reluat la rezultatul societăţii care a înregistrat vânzarea, pe durata medie de rotaţie a stocurilor (în general aceste venituri constatate în avans sunt preluate în rezultat în exerciţiul următor celui în care ele au fost constatate).

Presupunem, în exemplul anterior că societatea F_1 deţine 40% din societatea F_3.

Eliminare a operaţiilor reciproce fără a ţine cont de fiscalitatea amânată constă în:

1) Eliminarea fluxurilor reciproce de vânzări /cumpărări – nu se realizează nici o eliminare deoarece aceste operaţii reciproce nu au nici o influenţă asupra rezultatului consolidat al grupului.

2) Eliminarea profitului inclus în stocul de închidere prin:

- constatarea în bilanţul filialei F_1, la data de 31.12.N, a veniturilor în avans (la nivelul procentajului de interes de 40%), astfel:

121	472	Profit şi pierdere (F_1) Venituri înregistrate în avans *(6.923.000x40%)*	2.769.200 lei	2.769.200 lei

Scanned with OKEN Scanner

- diminuarea veniturilor în contul de profit şi pierdere al filialei F_1 la data de 31.12.N care antrenează următoarele înregistrări:

707	*121*	*Venituri din vânzarea mărfurilor* *Profit şi pierdere (F_1)* *(6.923.000x40%)*	*2.769.200 lei*	*2.769.200 lei*

3) Eliminarea profitului inclus în stocul de deschidere - profitul inclus în stocul de deschidere al exerciţiului N este contabilizat la venituri în avans la închiderea exerciţiului N-1, trebuie deci:

- să se reconstituie situaţia de deschidere, adică soldul veniturilor în avans, debitând rezervele (pentru că este vorba despre rezultatul exerciţiului anterior);
- să se preia în bilanţ veniturile constatate în avans creditând rezultatul, în ipoteza unei rotaţii rapide a stocurilor;

Înregistrările la data de 31.12.N, corespunzătoare retratărilor de mai sus sunt următoarele:

- în bilanţul societăţii F_1:

106	472	Rezerve (F_1) Venituri înregistrate în avans *(4.615.500x40%)*	1.846.200 lei	1.846.200 lei

472		Venituri înregistrate în avans *(4.615.500x40%)*	1.846.200 lei	
	121	Profit şi pierdere (F_1)		1.846.200 lei

Eliminarea operaţiilor reciproce ţinând cont de incidenţa fiscalităţii amânate

Ţinând cont de incidenţa fiscalităţii amânate, lucrările de eliminare presupun parcurgerea următoarelor etape:

1) Fluxurile reciproce de vânzare-cumpărare nu au nici o incidenţă fiscală asupra rezultatului consolidat al grupului.

2) Eliminarea profitului inclus în stocul de închidere înseamnă:

- constatarea veniturilor în avans care are ca urmare diminuarea rezultatului, ceea ce impune înregistrarea în bilanţul filialei F_1 a unui impozit amânat activ (creanţă) pentru că baza impozabilă se reduce, la data de 31.12.N:

4412		Impozitul pe profit amânat (creanţă) *(6.923.000x40%x25%)* Profit şi pierdere (F_1)	692.300 lei	692.300 lei
	121			

Scanned with OKEN Scanner

- diminuarea veniturilor duce, de asemenea, la reducerea bazei impozabile, deci la înregistrarea în contul de profit şi pierdere a reducerii cheltuielilor cu impozitul pe profit, după cum urmează:

121	*7911*	*Profit şi pierdere* *Venituri din impozitul pe profit amânat (6.923.000 x40%x25%)*	*692.300 lei*	*692.300 lei*

3) Eliminarea profitului inclus în stocul de deschidere are drept consecinţe:
- creşterea rezultatului prin preluarea venitului în avans înregistrat în N-1; în bilanţ la 31.12.N se constată un impozit amânat pasiv (datorie);
- diminuarea rezervelor prin reconstituirea soldului bilanţului de închidere N-1 determină în bilanţ la data de 31.12.N constatarea unui impozit amânat activ (creanţă);
- creşterea veniturilor din vânzare duce la înregistrarea în contul de profit şi pierdere, la data de 31.12.N, a unei cheltuieli cu impozitul pe profit.

Înregistrările corespunzătoare operaţiilor de mai sus sunt următoarele:
- în bilanţul societăţii F_1:

121	4412	Profit şi pierdere (F_1) Impozitul pe profit amânat (datorie) (4.615.500 x25%x40%)	461.550 lei	461.550 lei

4412	106	Impozitul pe profit amânat (creanţă) (4.615.500 x25%x40%) Rezerve (F_1)	461.550 lei	461.550 lei

În cazul unei vânzări în pierdere între filialele F_3 şi F_1 logica eliminării pierderii interne este aceeaşi ca şi în cazul profitului. Totuşi, potrivit principiului prudenţei nu se operează nici o eliminare, pentru că acest tratament ar avea drept consecinţă creşterea valorii stocului şi deci, constatarea în activ a unei valori de realizare a stocului superioară valorii venale (valorii de piaţă).

8.4.2.3. Eliminarea provizioanelor intra-grup

Provizionul reprezintă un pasiv cu exigibilitate sau valoare incertă.

Provizioanele se pot distinge de alte datorii, cum ar fi datoriile din credite comerciale sau datorii recunoscute, dar neplătite, datorită factorului de incertitudine legat de exigibilitatea sau valoarea viitoarelor cheltuieli necesare stingerii datoriei. În sens larg, toate provizioanele sunt contingente, deoarece sunt incerte din punct de vedere al exigibilităţii şi valorii.

Scanned with OKEN Scanner

Un provizion va putea fi recunoscut numai în momentul în care:
- întreprindere are o obligaţie curentă generată de un eveniment anterior;
- beneficiile economice pot fi afectate probabil de o ieşire de resurse necesară pentru a onora obligaţiile respective;
- se poate estima rezonabil o obligaţie.

Valoarea recunoscută ca provizion trebuie să constituie cea mai bună estimare a costurilor necesare stingerii obligaţiei curente, la data bilanţului.

Riscurile şi incertitudinile legate invariabil de multe dintre evenimente şi circumstanţe trebuie luate în considerare în procesul de determinare a celei mai bune estimări.

Evenimentele viitoare ce pot afecta sumele necesare stingerii unei obligaţii trebuie reflectate în valoarea provizionului, în cazul în care există indicii suficiente că evenimentele respective vor avea loc.

Provizioanele trebuie revizuite cu prilejul fiecărui bilanţ şi ajustate pentru a reflecta cea mai bună estimare curentă sau în cazul în care pentru stingerea unei obligaţii nu mai este probabilă necesitatea unei ieşiri de resurse concretizate în beneficiile economice, provizionul trebuie anulat.

Provizionul va putea fi utilizat pentru scopul pentru care a fost iniţial constituit.

Provizioanele intra-grup, înregistrate în conturile anuale au ca scop acoperirea unui risc probabil al uneia dintre societăţile grupului. Aceste provizioane pot acoperi două tipuri de riscuri:
- un risc clar, ce reiese din conturile filialei, o situaţie netă negativă (riscul deprecierii titlurilor de participare, riscul de nerecuperare a creanţelor);
- un risc latent ce nu reiese din situaţia exprimată de conturile filialei, provizion pentru litigii, provizion pentru garanţii acordate clienţilor, etc.

Trebuie eliminate acele provizioane create pentru acoperirea unui risc care sunt deja înscrise în conturile filialei. Pot fi păstrate provizioanele intra-grup dacă acestea sunt destinate a acoperi riscuri ce nu sunt contabilizate în conturile societăţilor consolidabile.

Eliminarea provizioanelor se face prin:
- imputarea lor asupra rezultatului la nivelul valorii provizioanelor constituite corespunzătoare exerciţiului curent;
- imputarea lor asupra rezervelor pentru provizioanele constituite corespunzătoare exerciţiilor anterioare.

Exemplu:

Societatea mamă SM deţine 100% din filiala F_1. Valoarea titlurilor F_1 deţinute de SM şi înscrise în bilanţ este de 250.000 mii lei. Situaţia netă a filialei F_1 s-a degradat continuu pe parcursul ultimelor două exerciţii. La închiderea exerciţiului N, aceasta a devenit negativă. SM a acumulat şi apoi a majorat provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- în exerciţiul N-1: 100.000 mii lei
- în exerciţiul N: 150.000 mii lei

Eliminarea provizioanelor ocazionate de consolidarea conturilor filialei F_1 în conturile societăţii-mamă SM ocazionează următoarele operaţii:

1) Anularea soldului provizioanelor din bilanţul societăţii SM :

151		Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	250.000.000 lei	
	121	Profit şi pierdere (SM)		150.000.000 lei
	106	Rezerve (SM)		100.000.000 lei

2) Anularea cheltuielilor cu provizioanele aferente exerciţiului N:

121	*6812*	*Profit şi pierdere (SM)* *Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli*	*150.000.000 lei*	*150.000.000 lei*

Aceste operaţii duc la constatarea unor impozite amânate pentru soldurile provizioanelor şi a unor cheltuieli cu impozitele amânate pentru partea din provizioanele aferente exerciţiului astfel:

1) Înregistrarea datoriei privind impozitul amânat:

121		Profit şi pierdere (SM) *(150.000.000x25%)*	37.500.000 lei	
106		Rezerve (SM) *(100.000.000x25%)*	25.000.000 lei	
	4412	Impozitul pe profit amânat (datorie)		62.500.000 lei

2) Înregistrarea unei cheltuieli cu impozitele amânate pasiv:

6912	*121*	*Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat* *Profit şi pierdere (SM)*	*37.500.000 lei*	*37.500.000 lei*

8.4.2.4. Eliminarea dividendelor intra-grup

Distribuirea de dividende între societăţile aceluiaşi grup poate fi interpretată ca un transfer de rezultate care nu influenţează situaţia netă a grupului întrucât societatea care distribuie dividendele îşi diminuează situaţia netă, iar societatea care primeşte aceste dividende şi-o majorează. Doar dividendele distribuite acţionarilor din exteriorul grupului duc la diminuarea situaţiei nete globală a societăţilor componente ale grupului şi a situaţiei nete consolidate.

Scanned with OKEN Scanner

Dividendele distribuite în exercițiul (N+1) pentru exercițiul N, sunt înregistrate de SM la venituri financiare care afectează rezultatul. Aceste dividende însă, care corespund unei cote părți din rezultatul exercițiului N sunt deja înregistrate în situația netă a filialei cuprinsă în bilanțul consolidat de deschidere. Avem de-a face cu o dublă contabilizare a dividendelor în capitalurile proprii ale SM și deci trebuie anulate aceste dividende intra-grup distribuite în cursul exercițiului, astfel încât situația netă a grupului să reflecte imaginea corectă a rezultatului obținut.

Exemplu:

Societatea F_1 distribuie în cursul exercițiului (N+1) dividende societății SM în sumă de 150.000.000 lei. SM deține participații de 100% în capitalul filialei F_1.

Eliminarea dividendelor intra-grup presupune scăderea veniturilor financiare din rezultat și trecerea dividendelor primite de la rezultat la rezerve, întrucât este vorba de repartizarea beneficiilor unui exercițiu anterior, astfel:

1) Scăderea veniturilor financiare primite sub formă de dividende din rezultatul grupului la 31.12.N+1:

7611		*Venituri din titluri de participare deținute la filiale din cadrul*	*150.000.000 lei*	
	121	*grupului(SM)*		*150.000.000 leii*
		Profit și pierdere (SM)		

2) Trecerea dividendelor primite de la rezultat la rezerve:

121		*Profit și pierdere (SM)*	*150.000.000 lei*	
	106	*Rezerve (SM)*		*150.000.000 lei*

Un caz particular îl reprezintă distribuirea de dividende corespunzătoare unor rezultate anterioare datei achiziției titlurilor de participare. Aceste dividende nu trebuie eliminate prin imputare asupra rezervelor pentru că ele corespund unor beneficii obținute anterior datei de intrare în perimetrul de consolidare. Ele trebuie tratate ca o diminuare a costului de achiziție al titlurilor de participare.

Dacă în exemplul anterior SM ar fi achiziționat titlurile F_1 la data de 01/01/N+1, înregistrările în contabilitate ar fi:

1) Scăderea veniturilor financiare primite sub formă de dividende din rezultat la 31.12.N+1:

7611		*Venituri din titluri de participare deținute la filiale din cadrul*	*150.000.000 lei*	
	121	*grupului(SM)*		*150.000.000 lei*
		Profit și pierdere (SM)		

Scanned with OKEN Scanner

2) Diminuarea valorii titlurilor de plasament ale SM deţinute la F1 din rezultatul financiar înregistrat la 31.12.N+1:

121	261	Profit şi pierdere (SM) Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului	150.000.000 lei	150.000.000 lei

8.5. Tehnici de repartizare a capitalurilor proprii

Această fază se situează în centrul procesului de consolidare pentru că ea reprezintă de fapt finalitatea acestui proces. A consolida înseamnă a înlocui valoarea titlurilor de participare cu cota din capitalurile proprii ale societăţii consolidate la care acestea îi dau dreptul.

Nu există egalitate întotdeauna între valoarea titlurilor de participare şi echivalentul acestora ce rezultă din situaţia netă a întreprinderii consolidate, fapt ce face necesară, deci, descompunerea acestei ultime etape în doi paşi:

- asigurarea, mai întâi, a egalităţii între valoarea titlurilor de participare şi cota parte din capitalurile proprii ale societăţilor consolidabile cărora le aparţin, abaterea dintre aceste două valori constituie ***diferenţa rezultată din prima consolidare***;
- substituirea valorii titlurilor de participare cu o fracţiune din capitalurile proprii ale societăţilor componente ale perimetrului de consolidare.

8.5.1. Determinarea diferenţei din prima consolidare

Principiul consolidării constă în substituirea valorii titlurilor de participare cu fracţiunea corespunzătoare din capitalurile proprii. Ori, în afara cazului particular al unei societăţi constituite de grup (situaţie în care valoarea titlurilor din bilanţul societăţii mamă este egală cu participarea acesteia la capitalul filialei) nu există, în general, egalitate între costul de achiziţie al titlurilor şi cota parte corespunzătoare din situaţia societăţilor consolidabile. Se numeşte ***diferenţă (abatere) din prima consolidare*** diferenţa constatată cu ocazia intrării unei întreprinderi în perimetrul de consolidare, între costul de achiziţie al titlurilor şi cota parte deţinută în capitalurile proprii, inclusiv rezultatul exerciţiului obţinut la acea dată. Capitalurile proprii sunt cele rezultate în urma reclasărilor şi retratărilor efectuate în etapele anterioare pentru a se respecta regulile de prezentare şi evaluare reţinute pentru ansamblul consolidat.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Societatea-mamă SM achiziţionează participaţii la societatea F_1 reprezentând 80% din capitalul acesteia, la un cost de achiziţie de 5.250.000 mii lei. La data achiziţiei, capitalurile proprii ale societăţii F_1 se ridică la 5.500.000 mii lei.

Diferenţa din prima consolidare se determină astfel:

Costul de achiziţie al titlurilor de participare F_1	5.250.000 mii lei
Partea lui SM în capitalurile proprii ale F_1	- 4.400.000 mii lei
(5.500.000 mii lei x 80%)	
Diferenţa din prima consolidare:	**850.000 mii lei**

Această abatere cuprinde:

- o ***diferenţă***, pozitivă sau negativă, aferentă anumitor elemente identificabile de activ (clădiri, brevete, fond de comerţ). Aceste posturi sunt reevaluate pentru a le aduce la valoarea reţinută în determinarea valorii globale a întreprinderii;
- un sold (o plusvaloare) denumit ***diferenţă de achiziţie*** care poate fi:
- pozitivă, atunci când costul de achiziţie este superior valorii reevaluate a elementelor de activ. În acest caz abaterea este înscrisă în activul bilanţului şi reprezintă o primă pe care societatea mamă a trebuit să o plătească pentru a cumpăra titlurile;
- negativă, apare cel mai adesea, sub forma constituirii unor provizioane pentru riscuri şi cheltuieli şi este înscrisă în pasivul bilanţului.

Exemplu:

Societatea mamă SM achiziţionează titluri ale societăţii F_1 la un cost de achiziţie de 5.250.000 mii lei reprezentând 80% din capitalul filialei F_1. La data achiziţiei, capitalurile proprii ale societăţii F_1 se ridicau la 5.500.000 mii lei.

Înainte de a achiziţiona aceste titluri societatea a realizat un credit pentru achiziţie în urma căruia au fost constatate plus-valorile latente:

- 300.000 mii lei pentru o clădire;
- 450.000 mii lei pentru un brevet.

Diferenţa constatată la prima consolidare, determinată potrivit exemplului anterior este de 850.000 mii lei.

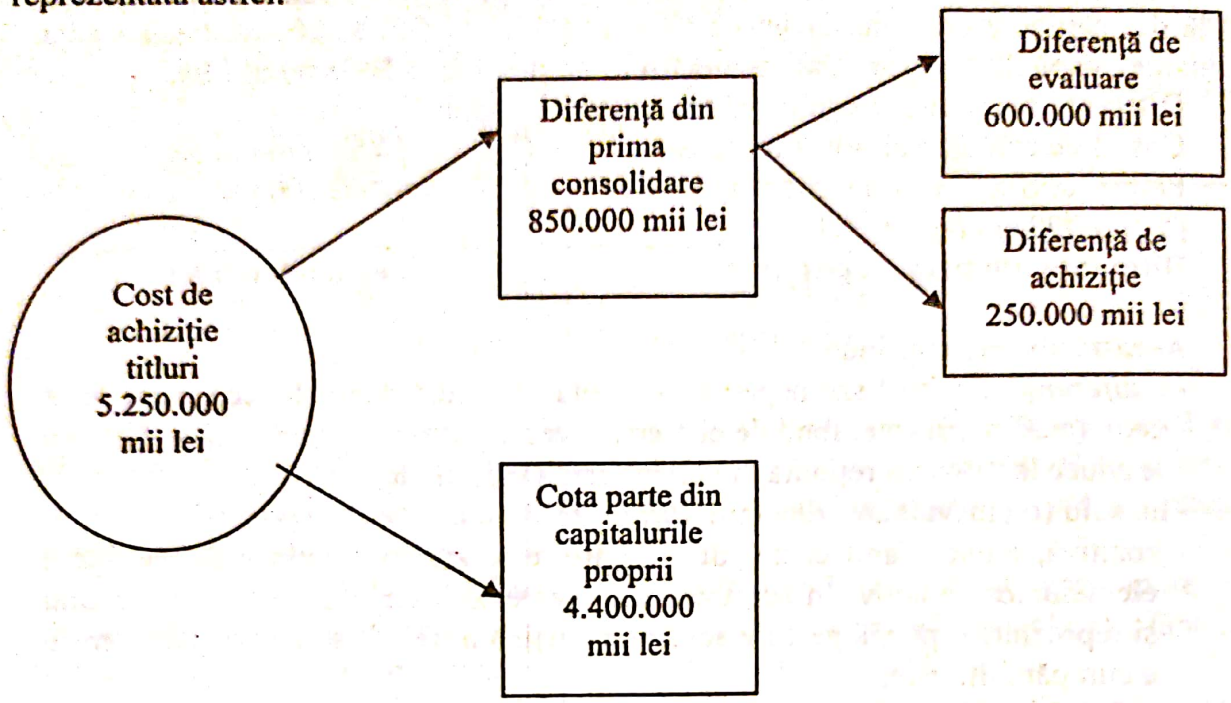
Această diferenţă trebuie să fie analizată în felul următor:

Cota parte SM din plusvaloare:

- din clădire (80% x 300.000)	240.000 mii lei	
- din brevet (80% x 450.000)	360.000 mii lei	
Diferenţa de evaluare:		600.000 mii lei
Diferenţă din prima consolidare		**850.000 mii lei**
Diferenţă de evaluare	**- 600.000 mii lei**	
Diferenţă de achiziţie		**250.000 mii lei**

Scanned with OKEN Scanner

Reprezentarea schematică a repartizării costului de achiziţie a titlurilor poate fi reprezentată astfel:



Dacă diferenţa din prima consolidare nu poate fi repartizată în diferenţă de evaluare şi diferenţă de achiziţie, ea poate fi consolidată în totalitate ca diferenţă de achiziţie. Diferenţa de achiziţie poate fi interpretată astfel:

- dacă este pozitivă, ea reprezintă fracţiunea din preţul plătit pentru titlurile achiziţionate, în contrapartidă cu avantajele pe care le oferă preluarea controlului întreprinderii;
- dacă este negativă, ea corespunde unui provizion pentru pierderi sau dimpotrivă, unei plusvalori potenţiale rezultate în urma unei achiziţii efectuate în condiţii avantajoase.

Asupra diferenţei determinate la prima consolidare se fac următoarele operaţii:

- diferenţele de evaluare şi achiziţie se supun amortizării;
- se stabileşte incidenţa metodei de consolidare;
- se efectuează lucrări de eliminare a titlurilor de participare.

A. Amortizarea diferenţelor de evaluare şi de achiziţie

Amortizarea diferenţelor de evaluare se face în măsura în care această abatere este justificată, fiind aferentă unei valorizări a elementelor identificabile adică a elementelor al căror mod de evaluare este definit cu precizie şi este deci posibilă urmărirea în timp a evoluţiei acestei valori, se amortizează pe durata de amortizare a bunurilor la care se referă.

Amortizarea diferenţelor de achiziţie. Ca tendinţă actuală a marilor grupuri este de a amortiza această abatere de evaluare sub formă de fond de comerţ, pentru

Scanned with OKEN Scanner

a aplica amortizarea pe durate lungi (incidenţa amortizărilor asupra rezultatului consolidat fiind, astfel, repartizată pe o perioadă mai lungă). În orice caz, pentru respectarea principiului permanenţei metodelor, în anexă trebuie să se justifice alegerile economice şi contabile făcute.

În general, amortizarea diferenţei rezultată din prima consolidare trebuie să permită evidenţierea rentabilităţii investiţiei realizate.

B. Incidenţa metodei de consolidare

Metoda de consolidare reţinută influenţează direct tratamentul contabil al diferenţei constatate la prima consolidare astfel:

Metoda integrării globale. Tratamentul abaterii la prima consolidare este cel descris anterior. Aceasta este descompusă în diferenţă de evaluare şi diferenţă de în achiziţie.

Atunci când societatea este integrată global, reevaluarea elementelor sale patrimoniale se face pentru totalul acestora. În acest caz diferenţa rezultată poate fi partajată între interesele întreprinderii consolidate şi interesele minoritare. În schimb, diferenţa de achiziţie nu are nimic de-a face cu întreprinderea deţinătoare de titluri.

Metoda integrării proporţionale. Repartizarea diferenţei din prima consolidare între diferenţă de evaluare şi diferenţă de achiziţie urmează acelaşi principiu ca şi în cazul metodei intergării globale. Totuşi, opţiunile de contabilizare a acestei abateri oferite societăţii integrate proporţional sunt mai restrictive decât în primul caz.

Metoda punerii în echivalenţă. În acest caz tratamentul diferenţei constatate la prima consolidare este foarte restrictiv. Diferenţa este întotdeauna o diferenţă de achiziţie, neexistând deci noţiunea de diferenţă de evaluare în cazul acestei metode.

C. Lucrări de eliminare a titlurilor

Aceste lucrări au în vedere tratamentul celor două tipuri de diferenţe care pot fi constatate: de evaluare şi de achiziţie.

Tratamentul diferenţei de evaluare

Acest tratament este aferent activelor identificabile şi urmează durata de amortizare a acestor active imobilizate amortizabile, altfel spus, are loc o reevaluare a activelor respective (considerate subevaluate în conturile individuale ale filialei).

Există două posibilităţi de tratare a diferenţei de evaluare:

- fie societatea mamă constată plusvaloarea în procent de 100%, însă ea nu deţine integral filiala, iar în acest caz trebuie înregistrate interese minoritare în activul bilanţului (opţiune posibilă doar în cazul integrării globale);
- fie societatea mamă constată plusvaloarea în limita procentajului său de participare.

Scanned with OKEN Scanner

Existând aceste două posibilităţi, există, implicit şi două opţiuni de contabilizare a acestei plusvalori, astfel:

- fie se corectează valoarea imobilizărilor şi se constată în pasiv o rezervă din reevaluare;
- fie se corectează valoarea imobilizărilor diminuând valoarea titlurilor de participare.

Exemplu:

Societatea-mamă SM a achiziţionat la 01.01.N-1 70% din capitalul societăţii F_1 (situaţia netă a societăţii F_1 la data achiziţiei 7.500.000 mii lei). Prin evaluarea achiziţiei se pune în evidenţă o plusvaloare latentă aferentă unei clădiri de 100.000 mii lei. Această diferenţă va fi amortizată pe o perioadă de 20 de ani (durata de viaţă a clădirii).

Abaterea de valoare se ridică, deci, la:

$$100.000 \times 70\% = 70.000 \text{ mii lei}$$

SM poate constata această diferenţă fie în proporţie de 100%, adică 100.000 mii lei, dar va trebui să înregistreze partea aferentă intereselor minoritare (100.000 x 30% = 30.000 mii lei), fie în limita a 70%, adică 100.000 x 70% = 70.000 mii lei şi nu mai înregistrează interesele minoritare.

Situaţia iniţială este următoarea:

Bilanţul societăţii SM
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	5.000.000	Capital social	8.500.000
Titluri de participare F_1	5.250.000	Rezerve	1.000.000
Stocuri	500.000	Rezultat	900.000
		Datorii	350.000
Total Activ	**10.750.000**	**Total Pasiv**	**10.750.000**

Bilanţul filialei F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	1.000.000	Capital social	7.000.000
Stocuri	4.500.000	Rezerve	700.000
Creanţe	2.550.000	Rezultat	100.000
		Datorii	250.000
Total Activ	**8.050.000**	**Total Pasiv**	**8.050.000**

Scanned with OKEN Scanner

Opţiunile pe care le are societatea-mamă SM sunt:

1) Fie constatarea unei rezerve din reevaluare

Diferenţa din reevaluare se înregistrează în contabilitatea societăţii SM ca o majorare a rezervelor din reevaluare şi a imobilizărilor asupra cărora aceasta a fost constatată astfel:

Gr. 21		Imobilizări corporale (la filiale din cadrul	100.000.000 lei	
	1068	grupului)		100.000.000 lei
		Alte rezerve		

2) Diminuarea valorii titlurilor de participare deţinute la filiale din cadrul grupului cu punerea în evidenţă a intereselor minoritare. Diminuarea valorii titlurilor de participare la filiale din cadrul grupului se face prin adăugarea valorii contabile a titlurilor de participare deţinute la alte imobilizări ale societăţii SM şi diminuarea corespunzătoare a valorii titlurilor astfel:

Gr. 21		Imobilizări corporale (la filiale din cadrul	100.000.000 lei	
	261	grupului)		70.000.000 lei
		Titluri de participare		
	452.01	deţinute la filiale din cadrul grupului		30.000.000 lei
		Decontări privind interesele de participare în capital		

3) Diminuarea valorii titlurilor de participare deţinute la filiale din cadrul grupului *fără a pune în evidenţă interesele minoritare*, adică la nivelul procentajului de 70% astfel:

Gr. 21		Imobilizări corporale (la filiale din cadrul grupului)	70.000.000 lei	
	261	Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului		70.000.000 lei

Având în vedere cele trei opţiuni menţionate, diferenţa de evaluare se determină fie prin:

a) constatarea plusvalorii de 100% şi a diferenţei de evaluare de 100.000 mii lei în cazul opţiunilor de la punctul 1 şi 2;

b) constatarea plusvalorii la nivelul procentajului de participare de 100% şi a diferenţei de evaluare de 70.000 mii lei în cazul opţiunii de la punctul 3.

Scanned with OKEN Scanner

Înainte de retratarea diferenţei constatate la prima consolidare se cumulează conturile societăţilor SM şi F_1, după cum urmează:

Conturile de activ SM		10.750.000.000 lei	
+	Conturile de pasiv SM		10.750.000.000 lei
Conturile de activ F1	+	8.050.000.000 lei	
	Conturi de pasiv F1		8.050.000.000 lei
Total activ		18.800.000.000 lei	
	Total pasiv		18.800.000.000 lei

Opţiunea A*: *Constatarea unei rezerve din reevaluare

1) Societatea F_1 contabilizează 100% plusvaloarea latentă a imobilizărilor în contrapartidă cu rezerve din reevaluare, înregistrate în pasiv. Rezervele sunt înregistrate în conturile societăţii F_1 pentru a putea constata, cu ocazia repartizării capitalurilor proprii, cota parte ce revine, pe de o parte, intereselor majoritare, iar pe de altă parte, intereselor minoritare.

261		Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului	100.000.000 lei	
	105	Rezerve din reevaluare		100.000.000 lei

2) Această diferenţă din reevaluare trebuie să urmeze ritmul de amortizare al bunului la care se referă - în cazul nostru 20 de ani. Trebuie înregistrată, deci, în exerciţiul N, o amortizare de 100.000 mii lei x 1/20 = 5.000.000 lei. Această amortizare complementară afectează rezultatul exerciţiului la societatea SM astfel:

- în bilanţ:

121		Profit şi pierdere (F_1)	5.000.000 lei	
	281	Amortizări privind imobilizările corporale		5.000.000 lei

- în contul de profit şi pierdere:

6811		*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*5.000.000 lei*	
	121	*Profit şi pierdere (F_1)*		*5.000.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

3) Repartizarea capitalurilor proprii ale filialei F_1 şi eliminarea titlurilor se face astfel:

1012		Capital social	7.000.000.000 lei	
106		Rezerve	700.000.000 lei	
105		Rezerve din	100.000.000 lei	
121		reevaluare	95.000.000 lei	
		Profit şi pierdere		
	261	(F_1)		5.250.000.000 lei
		(100.000.000-		
	452.01	*5.000.000)*		2.340.000.000 lei[1)]
		Titluri de participare		
	452.02	deţinute la filiale din		28.500.000 lei[2)]
		cadrul grupului		
	121	Decontări privind		66.500.000 lei[3)]
		interesele de		
	1068	participare în capital		210.000.000 lei[4)]
		Decontări privind interesele de participare în rezultat		
		Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		
		Alte rezerve (rezerve consolidate)		

1) 30% x (7.000.000.000 lei + 700.000.000 lei +100.000.000 lei)
2) 30% x 95.000.000 lei
3) 70% x 95.000.000 lei
4) 70% x (7.000.000.000 lei + 700.000.000 lei +100.000.000 lei) -5.250.000.000

4) Transferul rezultatului şi rezervelor societăţii SM în rezultatul şi în rezervele consolidate se face astfel:

106		Rezerve	1.000.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere	900.000.000 lei	
	1068	Alte rezerve (rezerve consolidate)		1.000.000.000 lei
	121	Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		900.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul de închidere consolidat al grupului se prezintă în felul următor:

Bilanţul consolidat al grupului
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	6.095.000	Capital social	8.500.000
(6.000.000+100.000 –		Rezerve consolidate	1.210.000
5.000)	5.000.000	*(1.000.000+210.000)*	
Stocuri	2.550.000	Rezultat consolidat	966.500
Creanţe		*(900.000+66.500)*	
		Interese minoritare:	
		-în capitaluri proprii	2.340.000
		- în rezultat	28.500
		Datorii	600.000
Total Activ	**13.645.000**	**Total Pasiv**	**13.645.000**

Opţiunea B: Diminuarea valorii titlurilor şi constatarea intereselor minoritare

1) Societatea SM contabilizează 100% plusvaloarea latentă aferentă imobilizărilor în contrapartidă, de data aceasta, cu diminuarea valorii titlurilor de participare deţinute la filiala F_1 (la nivelul a 70%) şi constatarea intereselor minoritare.

Gr. 21		Imobilizări corporale (la filiale din cadrul	100.000.000 lei	
	261	grupului)		70.000.000 lei
	452.01	Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului		30.000.000 lei
		Decontări privind interesele de participare în capital		

2) Mecanismul de amortizare a abaterii din evaluare este identic cu cel abordat în cazul precedent, însă are incidenţă asupra rezultatului consolidat al grupului şi în afara grupului, astfel:

- în bilanţ:

121		Profit şi pierdere (rezultat consolidat)	3.500.000 lei	
452.02		Decontări privind interesele de participare în	1.500.000 lei	
	281	rezultat		5.000.000 lei
		Amortizări privind imobilizările corporale		

Scanned with OKEN Scanner

- în contul de profit şi pierdere:

3) Repartizarea capitalurilor proprii ale societăţii F1 se va face astfel:

1012		Capital social	7.000.000.000 lei	
106		Rezerve	700.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere	100.000.000 lei	
	261	Titluri de participare		5.180.000.000 lei[1)]
	452.01	deţinute la filiale din cadrul		2.310.000.000 lei[2)]
	452.02	grupului		30.000.000 lei[3)]
	121	Decontări privind interesele de participare în		70.000.000 lei[4)]
	1068	capital		210.000.000 lei[5)]
		Decontări privind interesele de participare în rezultat		
		Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		
		Alte rezerve (rezerve consolidate)		

1) 5.250.000.000 lei – 70.000.000 lei
2) 30% x (7.000.000.000 lei + 700.000.000 lei)
3) 30% x 100.000.000 lei
4) 70% x 100.000.000 lei
5) 70% x (7.000.000.000 lei + 700.000.000 lei) – 5.180.000.000 lei

4) Transferul rezultatului şi rezervelor societăţii SM, astfel:

106		Rezerve	1.000.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere *(900.000.000 –*	896.500.000 lei	
	1068	*3.500.000)*		1.000.000.000 lei
	121	Alte rezerve (rezerve consolidate)		896.500.000 lei
		Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul consolidat al grupului
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	6.095.000	Capital social	8.500.000
(6.000.000+100.000 – 5.000)		Rezerve consolidate *(1.000.000+210.000)*	1.210.000
Stocuri	5.000.000	Rezultat consolidat	966.500
Creanţe	2.550.000	(896.500+70.000)	
		Interese minoritare:	
		-în capitaluri proprii	2.340.000
		- în rezultat (30.000-1.500)	28.500
		Datorii	600.000
Total Activ	**13.645.000**	**Total Pasiv**	**13.645.000**

Opţiunea C : Diminuarea valorii titlurilor în limita procentajului de interes

Societatea SM nu contabilizează plusvaloarea decât la nivelul procentajului de participare de 70 % (100.000 x 70% = 70.000 mii lei) în contrapartidă cu diminuarea, cu aceeaşi sumă, a valorii titlurilor de participare.

Înregistrările efectuate în contabilitatea societăţii SM sunt :

1) Înregistrarea plusvalorii latente la nivelul procentajului de 70%:

Gr. 21		Imobilizări corporale (la filiale din cadrul grupului)	70.000.000 lei	
	261	Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului		70.000.000 lei

2) Înregistrarea amortizării plusvalorii care are la bază acelaşi principiu, înregistrându-se şi incidenţa sa asupra rezultatului consolidat astfel:

- în bilanţ :

121		Profit şi pierdere (rezultat SM)	3.500.000 lei	
	281	Amortizări privind imobilizările corporale		3.500.000 lei

- în contul de profit şi pierdere:

6811		*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea*	*3.500.000 lei*	
	121	*imobilizărilor Profit şi pierdere (rezultat SM) (70.000.000x1/20)*		*3.500.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

3) Repartizarea capitalurilor proprii ale societății F_1 se înregistrează astfel:

1012		Capital social	7.000.000.000 lei	
106		Rezerve	700.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere	100.000.000 lei	
	261	Titluri de participare deţinute		5.180.000.000 lei[1)]
	452.01	la filiale din cadrul grupului		2.310.000.000 lei[2)]
	452.02	Decontări privind interesele de		30.000.000 lei[3)]
	121	participare în capital		70.000.000 lei[4)]
	1068	Decontări privind interesele de participare în rezultat		210.000.000 lei[5)]
		Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		
		Alte rezerve (rezerve consolidate)		

1) 5.250.000.000 lei – 70.000.000 lei
2) 30% x (7.000.000.000 lei + 700.000.000 lei)
3) 30% x 100.000.000 lei
4) 70% x 100.000.000 lei
5) 70% x (7.000.000.000 lei + 700.000.000 lei) – 5.180.000.000 lei

4) Înregistrarea transferului rezultatului şi rezervelor societății SM asupra rezultatului şi rezervelor grupului:

106		Rezerve	1.000.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere *(900.000.000 –*	896.500.000 lei	
	1068	*3.500.000)*		1.000.000.000 lei
		Alte rezerve (rezerve		
	121	consolidate)		896.500.000 lei
		Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul consolidat al grupului
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări *(6.000.000+70.000-3.500)*	6.066.500	Capital social	8.500.000
		Rezerve consolidate *(1.000.000+210.000)*	1.210.000
Stocuri	5.000.000	Rezultat consolidate *(900.000+70.000-3.500)*	966.500
Creanţe	2.550.000	Interese minoritare:	
		-în capitaluri proprii	2.310.000
		- în rezultat	30.000
		Datorii	600.000
Total Activ	**13.616.500**	**Total Pasiv**	**13.616.500**

B. Tratamentul diferenţei de achiziţie

Diferenţa de achiziţie corespunde ecartului dintre diferenţa rezultată la prima consolidare şi diferenţa de evaluare, cu excepţia cazului punerii în echivalenţă când diferenţa de achiziţie este chiar diferenţa din prima consolidare .

Această diferenţă de achiziţie trebuie contabilizată numai la nivelul fracţiunii de procentaj deţinută de întreprinderea posesoare a titlurilor. În acest caz nu se constată interesele minoritare în bilanţul consolidat. Diferenţa de achiziţie poate fi pozitivă sau negativă.

Dacă diferenţa este ***pozitivă***, aceasta se amortizează după un plan de amortizare a cărui durată trebuie să reflecte cât mai raţional posibil ipotezele şi obiectivele fixate cu ocazia achiziţiei. Trebuie menţionat că Directiva a 7-a a CEE permite deducerea abaterii în totalitate din capitalurile proprii.

Dacă abaterea este ***negativă***, ea trebuie preluată în contul de profit şi pierdere, fie pentru a compensa o reducere a rezultatelor viitoare, fie pentru a acoperi cheltuielile sau un minus de valoare rezultat în urma unei reevaluări.

Abaterea de achiziţie pozitivă potrivit Directivei a 7-a a CEE se amortizează într-o perioadă maximă de 5 ani.

Pentru a exemplifica tratamentul acestei abateri vom lua următorul ***exemplu:*** Societatea SM achiziţionează la 01.01.N 80% din capitalul societăţii F_1 pentru un cost de achiziţie de 7.500.000 mii lei. La data achiziţiei, capitalurile proprii ale societăţii F_1 se ridicau la 5.000.000 mii lei. Pentru a facilita înţelegerea modului de retratare, presupunem că întreaga abatere este o abatere de achiziţie.

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul societăţii SM
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	15.000.000	Capital social	15.000.000
Titluri de participare F_1	7.500.000	Rezerve	4.000.000
Stocuri	2.500.000	Rezultat	2.000.000
		Datorii	4.000.000
Total Activ	**25.000.000**	**Total Pasiv**	**25.000.000**

Bilanţul filialei F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	5.000.000	Capital social	3.500.000
Stocuri	3.500.000	Rezerve	1.500.000
		Rezultat	1.000.000
		Datorii	2.500.000
Total Activ	**8.500.000**	**Total Pasiv**	**8.500.000**

Diferenţa de achiziţie se determină astfel:

Cost de achiziţie titluri	7.500.000 mii lei
Cota parte a SM în capitalul filialei F_1	- 4.000.000 mii lei
80% x 5.000.000 mii lei	
Diferenţă de achiziţie	**3.500.000 mii lei**

1) Diferenţa de achiziţie astfel determinată se înregistrează în activul bilanţului societăţii SM în contrapartidă cu diminuarea valorii titlurilor F_1 deţinute:

207	261	Fond comercial (SM) Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului	3.500.000.000 lei	3.500.000.000 lei

2) După înregistrare, diferenţa de achiziţie este supusă amortizării. Constatarea amortizării se face prin creditarea directă, cu valoarea calculată a amortizării, a contului în care diferenţa de achiziţie a fost înregistrată, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- în bilanț:

121		Profit şi pierdere (rezultat consolidat)	700.000.000 lei	
	207	Fond comercial (SM) *(3.500.000.000x1/5)*		700.000.000 lei

- în contul de profit şi pierdere:

6811		*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*700.000.000 lei*	
	121	*Profit şi pierdere (rezultat consolidat) (3.500.000.000x1/5)*		*700.000.000 lei*

3) Repartizarea capitalurilor proprii ale filialei F_1 se face prin înregistrarea în contabilitate :

1012		Capital social	3.500.000.000 lei	
106		Rezerve	1.500.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere	1.000.000.000 lei	
	261	Titluri de participare deţinute		4.000.000.000 lei[1)]
	452.01	la filiale din cadrul grupului		1.000.000.000 lei[2)]
	452.02	Decontări privind interesele de		200.000.000 lei[3)]
	121	participare în capital		800.000.000 lei[4)]
	1068	Decontări privind interesele de participare în rezultat Profit şi pierdere (rezultat consolidat) Alte rezerve (rezerve consolidate)		0 lei[5)]

1) 7.500.000.000 lei – 3.500.000.000 lei
2) (3.500.000.000 lei+1.500.000.000 lei) x 20%
3) 1.000.000.000 lei x 20%
4) 1.000.000.000 lei x 80%
5) (3.500.000.000 lei + 1.500.000.000 lei) x 80% - 4.000.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

4) Transferul rezultatului şi rezervelor SM asupra rezultatului şi a rezervelor consolidate ale grupului se face potrivit înregistrării de mai jos:

106		Rezerve	4.000.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere	1.300.000.000 lei[1)]	
	1068	Alte rezerve (rezerve consolidate)		4.000.000.000 lei
	121	Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		1.300.000.000 lei

1) 2.000.000.000 lei – 700.000.000 lei

Bilanţul consolidat al grupului la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	20.000.000	Capital social	15.000.000
Diferenţă de achiziţie *(3.500.000 – 700.000)*	2.800.000	Rezerve consolidate	4.000.000
		Rezultat consolidat *(1.300.000+800.000)*	2.100.000
	6.000.000		
Stocuri		Interese minoritare	
		- în capitaluri proprii	1.000.000
		- în rezultat	200.000
		Datorii	6.500.000
Total Activ	**28.800.000**	**Total Pasiv**	**28.800.000**

Diferenţa de achiziţie negativă se previzionează în totalitate şi face obiectul reluării la provizioane pe o durată de maximum 5 ani.

Diferenţa de achiziţie negativă corespunde :

- fie unei achiziţii efectuate în condiţii avantajoase, ca de exemplu o achiziţie care valorează mai mult decât se plăteşte;
- fie provizionării unei pierderi, adică se plăteşte o sumă mai mică în prezent pentru achiziţia unor titluri care valorează mai mult, însă se anticipează pentru viitor o diminuare a activităţii şi / sau înregistrarea unei pierderi din acea activitate.

În cazul în care se constată în acelaşi timp o diferenţă de achiziţie negativă şi o diferenţă de evaluare, aceasta din urmă trebuie diminuată până la absorbţia completă a diferenţei de achiziţie negativă. Dacă, după imputarea asupra diferenţei de evaluare rămâne o diferenţă de achiziţie, aceasta va trebui provizionată.

Scanned with OKEN Scanner

Exemplu:

Societatea SM a achiziţionat pe 01.01.N, 80% din societatea F_3 pentru un cost de achiziţie de 10.000.000 mii lei. La data achiziţiei capitalurile proprii ale societăţii F_3 se ridicau la 15.000.000 mii lei.

Determinarea abaterii de achiziţie se va face:

Cost de achiziţie titluri F_3	10.000.000 mii lei
Cota parte în capitalurile proprii ale lui F_3 (15.000.000 mii x 80%)	-12.000.000 mii lei
Diferenţă de achiziţie	**- 2.000.000 mii lei**

Această diferenţă conduce la constatarea unui provizion pentru riscuri şi cheltuieli după cum urmează:

6812		Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli	2.000.000.000 lei	
	151	Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli		2.000.000.000 lei

Cu valoarea acestui provizion se va diminua valoarea contabilă a titlurilor de participare deţinute de SM la F_3.

Reluarea acestui provizion la venituri se va face în cote anuale egale pe o durată de până la 5 ani astfel :

- în bilanţ:

151		Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	400.000.000 lei	
	121	*(2.000.000.000 x1/5)* Profit şi pierdere (SM)		400.000.000 lei

- în contul de profit şi pierdere:

121		*Profit şi pierdere (SM) (2.000.000.000 x1/5)*	*400.000.000 lei*	
	7812	*Venituri din provizioane pentru riscuri şi cheltuieli*		*400.000.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

8.5.2. Repartizarea capitalurilor proprii şi eliminarea titlurilor

Repartizarea capitalurilor proprii şi eliminarea titlurilor fac obiectul ultimei faze a celei de-a patra etape ale demersului de consolidare. Aceste operaţii sunt veritabile lucrări de consolidare.

Înaintea acestei ultime etape trebuie să reamintim că lucrările premergătoare pentru consolidarea conturilor prezentate detaliat în etapa anterioară au permis prezentarea situaţiilor financiare prin cumularea conturilor societăţilor consolidate după eliminarea operaţiilor reciproce.

Mai figurează încă în bilanţul societăţilor:

- în activ, titluri de participare care exprimă puterea financiară asupra societăţii, controlate. Aceste titluri sunt înregistrate la valoarea reală corespunzătoarei cotei părţi din capitalurile proprii, deoarece diferenţele rezultate din prima consolidare au fost deja înregistrate.
- în pasiv, ansamblul capitalurilor proprii ale societăţii integrate global şi proporţional, care se traduce într-un drept financiar deţinut de acţionari; în cazul societăţilor integrate proporţional figurează în pasiv numai o cotă parte din capitalurile proprii, la nivelul procentajului de interes deţinut de grup.

Se ştie faptul că obiectivul consolidării este acela de a substitui valoarea titlurilor de participare cu elementele corespunzătoare acestora din conturile filialei controlate.

Este posibilă, deci, înlocuirea acestor titluri cu partea corespunzătoare din capitalurile proprii. Aceste lucrări permit eliminarea titlurilor de participare concomitent cu constatarea în situaţia netă a filialelor a cotei părţi ce revine grupului, adică partea corespunzătoare intereselor majoritare precum şi a cotei părţi ce revine terţilor, respectiv intereselor minoritare.

Repartizarea capitalurilor proprii se face în mod diferit în funcţie de metoda de consolidare utilizată.

În cazul utilizării metodei integrării globale de consolidare a conturilor, cronologia desfăşurării operaţiilor este următoarea:

- eliminarea titlurilor prin imputarea lor asupra capitalurilor filialei
- constatarea intereselor minoritarilor corespunzător procentajului de interes în afara grupului, majorat de rezervele şi rezultatul filialei consolidate;
- constatarea intereselor majoritare în capital, în rezerve şi în rezultat.

În cazul utilizării metodei integrării proporţionale succesiunea desfăşurării operaţiilor este următoarea :

- eliminarea titlurilor de participare prin imputarea valorilor asupra capitalului filialei;
- constatarea intereselor majoritare în capital, rezerve şi rezultat, fără evidenţierea intereselor minoritarilor, întrucât doar cota parte din conturi aparţinând grupului este integrată;

Scanned with OKEN Scanner

În cazul utilizării metodei punerii în echivalență nu există nici repartizarea capitalurilor proprii şi nici eliminarea titlurilor, ci doar o reevaluare a acestora adică înlocuirea costului de achiziţie cu valoarea lor reală.

Tehnica repartizării capitalurilor proprii şi eliminarea titlurilor de participare în funcţie de metoda de consolidare utilizată va fi ilustrată pe baza următoarelor exemple:

Exemplul 1: Repartizarea capitalurilor proprii în cazul utilizării metodei integrării globale

Bilanţul cumulat al SM, care deţine 80% din filiala F_1, după eliminarea operaţiilor reciproce se prezintă astfel:

Bilanţul cumulat (SM+F_1)
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	1.500.000	Capital social	750.000
Titluri de participare	200.000	- SM	500.000
Creanţe	1.200.000	- F_1	250.000
Disponibil la bancă	150.000	Rezerve cumulate	450.000
		- SM	250.000
		- F_1	200.000
		Rezultat cumulat	600.000
		- SM	300.000
		- F_1	300.000
		Datorii	1.250.000
Total Activ	**3.050.000**	**Total Pasiv**	**3.050.000**

În vederea obţinerii bilanţului final consolidat al grupului se vor parcurge următoarele etape:

1) Eliminarea titlurilor prin imputarea valorii acestora asupra capitalurilor filialei F_1, precum şi stabilirea interesului minoritarilor şi al grupului în capital, rezerve şi rezultat:

1012		Capital social (F_1)	250.000.000 lei	
106		Rezerve (rezerve F_1)	200.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere	300.000.000 lei	
	261	(rezultat F_1)		200.000.000 lei
	452.01	Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului		90.000.000 lei[1)]
	452.02	Decontări privind interesele de		60.000.000 lei[2)]

Scanned with OKEN Scanner

	121	participare în capital		240.000.000 lei[3)]
	1068	Decontări privind interesele de participare în rezultat		160.000.000 lei[4)]
		Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		
		Alte rezerve (rezerve consolidate)		

1) 450.000.000 lei x 20%
2) 300.000.000 lei x 20%
3) 300.000.000 lei x 80%
4) (250.000.000 lei + 200.000.000 lei) x 80% - 200.000.000 lei

2) Transferul rezervelor şi a rezultatului societăţii SM asupra rezervelor şi rezultatului consolidat:

1068		Rezerve (rezerve SM)	250.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere	300.000.000 lei	
	1068	(rezultat SM)		250.000.000 lei
		Alte rezerve (rezerve		
	121	consolidate)		300.000.000 lei
		Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		

3) Întocmirea bilanţului final consolidat al grupului

Bilanţul consolidat al grupului la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	1.500.000	Capital social	500.000
Creanţe	1.200.000	Rezerve consolidate	410.000
Disponibil la bancă	150.000	Rezultat consolidat	540.000
		Interes minoritar	150.000
		- în capitaluri proprii	90.000
		- în rezultat	60.000
		Datorii	1.250.000
Total Activ	**2.850.000**	**Total Pasiv**	**2.850.000**

Exemplul 2: Repartizarea capitalurilor proprii în cazul utilizării metodei integrării proporţionale

Societatea SM deţine 33,33% din societatea F_1 controlată concomitent împreună cu alte două societăţi din afara grupului. Bilanţurile celor două societăţi, SM şi F_1 sunt următoarele:

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul SM
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	500.000	Capital social	1.000.000
Titluri de participare	200.000	Rezerve	400.000
Creanţe	1.600.000	Rezultat	600.000
Disponibil la bancă	150.000	Datorii	450.000
Total Activ	**2.450.000**	**Total Pasiv**	**2.450.000**

Bilanţul F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	750.000	Capital social	600.000
Creanţe	1.650.000	Rezerve	450.000
		Rezultat	300.000
		Datorii	1.050.000
Total Activ	**2.400.000**	**Total Pasiv**	**2.400.000**

Bilanţul consolidat al societăţilor SM şi F_1 după eliminarea operaţiilor reciproce, se prezintă astfel:

Bilanţul cumulat (SM+F_1)
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	750.000	Capital social	1.200.000
Titluri de participare	200.000	Rezerve	550.000
Creanţe	2.150.000	Rezultat	700.000
Disponibil la bancă	150.000	Datorii	800.000
Total Activ	**3.250.000**	**Total Pasiv**	**3.250.000**

Bilanţul final consolidat se va obţine în urma parcurgerii următoarelor etape:

1) Eliminarea titlurilor F_1, prin imputarea asupra capitalului F_1, transferul cotei părţi din rezultatul F_1 în rezultatul grupului, precum şi constatarea de rezerve ale grupului ca diferenţă între cota parte din capital şi rezervele lui F_1 şi valoarea titlurilor F_1, astfel:

Scanned with OKEN Scanner

1012		Capital social (F_1)	200.000.000 lei[1)]	
106		Rezerve (rezerve F_1)	150.000.000 lei[2)]	
121		Profit şi pierdere	100.000.000 lei[3)]i	
	261	(rezultat F_1)		200.000.000 lei
		Titluri de participare		
	121	deţinute la filiale din		100.000.000 lei[4)]
		cadrul grupului		
	1068	Profit şi pierdere		150.000.000 lei[5)]
		(rezultat consolidat)		
		Alte rezerve (rezerve		
		consolidate)		

1) 600.000.000 x 33,33%
2) 450.000.000 x 33,33%
3) 300.000.000 x 33,33%
4) 300.000.000 lei x 33,33%
5) (200.000.000 lei + 150.000.000 lei) – 200.000.000 lei

2) Transferul rezervelor şi rezultatului societăţii SM asupra rezervelor şi rezultatului consolidat:

1068		Rezerve (rezerve SM)	400.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere	600.000.000 lei	
	1068	(rezultat SM)		400.000.000 lei
		Alte rezerve (rezerve		
	121	consolidate)		600.000.000 lei
		Profit şi pierdere		
		(rezultat consolidat)		

3) Întocmirea bilanţului consolidat al grupului:

Bilanţul consolidat al grupului
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	750.000	Capital social	1.000.000
Creanţe	2.150.000	Rezerve consolidate	550.000
Disponibil la bancă	150.000	*(150.000+400.000)*	
		Rezultat consolidat	700.000
		(600.000+100.000)	
		Datorii	800.000
Total Activ	**3.050.000**	**Total Pasiv**	**3.050.000**

Scanned with OKEN Scanner

Exemplul 3: Reevaluarea titlurilor în cazul utilizării metodei punerii în echivalență

Societatea-mamă SM deține 30% din acțiunile societății F_1. Bilanțurile celor două societăți se prezintă astfel:

Bilanțul SM
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	500.000	Capital social	1.000.000
Titluri de participare	150.000	Rezerve	400.000
Creanțe	1.600.000	Rezultat	600.000
Disponibil la bancă	150.000	Datorii	400.000
Total Activ	**2.400.000**	**Total Pasiv**	**2.400.000**

Bilanțul F_1
la data de 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	1.000.000	Capital social	500.000
Creanțe	1.800.000	Rezerve	800.000
Disponibil la bancă	250.000	Rezultat	600.000
		Datorii	1.150.000
Total Activ	**3.050.000**	**Total Pasiv**	**3.050.000**

Lucrările de consolidare constau în reevaluarea titlurilor de participare astfel:

- cota parte din capitalurile proprii (fără rezultat) ce revine lui SM:
  - din capitalul societății F_1: 30% x 500.000 mii = 150.000 mii lei
  - din rezervele societății F_1 : 30% x 800.000 mii = 240.000 mii lei

  390.000 mii lei
- cota parte din rezultatul F_1 ce revine lui SM:
  - din rezultatul F_1: 30% x 600.000 mii = 180.000 mii lei
- valoare reevaluată a titlurilor de participare deținute de SM la F_1:
  390.000 mii +180.000 mii = 570.000 mii lei

Scanned with OKEN Scanner

1) Înregistrarea reevaluării titlurilor de participare:

264		Titluri puse în echivalenţă	570.000.000 lei	
	261			150.000.000 lei
		Titluri de participare		
	121	deţinute la filiale din		180.000.000 lei
	1068	cadrul grupului (titluri F_1)		240.000.000 lei
		Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		
		Alte rezerve (rezerve consolidate)		

2) Transferul rezervelor şi rezultatul societăţii SM asupra rezervelor şi rezultatului grupului:

1068		Rezerve (rezerve SM)	400.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere	600.000.000 lei	
	1068	(rezultat SM)		400.000.000 lei
	121	Alte rezerve (rezerve consolidate)		600.000.000 lei
		Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		

3) Bilanţul final consolidat al grupului se prezintă astfel :

Bilanţul consolidat al grupului la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	1.500.000	Capital social	1.000.000
Titluri puse în	570.000	Rezerve consolidate	640.000
echivalenţă	1.600.000	*(400.000+240.000)*	
Creanţe	150.000	Rezultat consolidat	780.000
Disponibil la bancă		*(600.000+180.000)* din care:	
		- cota parte pusă în echivalenţă	180.000
		Datorii	400.000
Total Activ	**2.820.000**	**Total Pasiv**	**2.820.000**

Scanned with OKEN Scanner

8.6. Metode de contabilizare a fiscalităţii amânate

8.6.1. Consideraţii teoretice privind fiscalitatea impozitului pe profit

Impozitul pe profit include totalitatea impozitelor autohtone şi străine care se stabilesc asupra profiturilor impozabile.

Baza de calcul pentru determinarea impozitului pe profit nu este rezultatul contabil al exerciţiului, ci rezultatul fiscal. Legislaţia fiscală stă la originea diferenţelor între rezultatul contabil şi cel fiscal, deoarece doar aceasta stabileşte deductibilitatea unei cheltuieli sau integrarea unui venit în rezultatul impozabil, acestea putând fi diferite în timp, în raport cu exerciţiul de contabilizare.

Principala problemă apărută în procesul de contabilizare al impozitelor pe profit o constituie felul în care să se contabilizeze consecinţele fiscale curente şi viitoare ale recuperării (lichidării) viitoare a valorii contabile a activelor (datoriilor) ce sunt recunoscute în bilanţul unei societăţi, precum şi tranzacţiile şi alte evenimente ale perioadei curente ce sunt recunoscute în situaţiile financiare ale unei întreprinderi.

Impozitul pe profit reprezintă pentru întreprindere o cheltuială.

Cheltuielile cu impozitul reprezintă valoarea globală inclusă în determinarea profitului net sau a pierderii pe perioada exerciţiului şi cuprind cheltuielile cu impozitul curent şi cheltuielile cu impozitul amânat.

Standardul Internaţional de Contabilitate IAS 12 „*Impozitul pe profit*" impune recunoaşterea datoriilor şi a activelor privind atât impozitul curent, cât şi impozitul amânat.

Impozitul curent al perioadei curente şi al celei anterioare trebuie recunoscut ca datorie în limita sumei neplătite, iar diferenţa între suma plătită ce priveşte perioada curentă şi cea viitoare şi suma datorată pentru acele perioade, trebuie recunoscută ca un activ.

Trebuie recunoscut de asemenea ca un activ şi beneficiul aferent unei pierderi fiscale ce poate fi transferată în perioada anterioară pentru a recupera impozitul curent al unei perioade anterioare.

O datorie privind impozitul amânat se recunoaşte pentru toate diferenţele temporare impozabile, mai puţin datoria privind impozitul amânat rezultat din amortizarea fondului comercial, recunoaşterea iniţială a unui activ sau a unei datorii într-o tranzacţie care nu este o combinare de întreprinderi, iar în momentul realizării tranzacţiei, aceasta nu afectează nici profitul contabil şi nici profitul impozabil (pierderea fiscală).

O societate trebuie să recunoască o datorie privind impozitul amânat pentru toate diferenţele temporare impozabile asociate cu investiţiile în filiale, sucursale şi

Scanned with OKEN Scanner

întreprinderi asociate, precum şi cu interesele în asocierile în participaţie, cu excepţia cazului în care sunt satisfăcute cumulativ următoarele condiţii:

- societatea-mamă, investitorul sau participantul la o asociere în participaţie sunt capabili să controleze momentul reluării diferenţelor temporare şi
- există posibilitatea ca diferenţa temporară să nu fie reluată în viitorul previzibil.

O societate trebuie să recunoască o creanţă privind impozitul amânat pentru toate diferenţele temporare deductibile apărute din investiţiile în filiale, sucursale şi întreprinderi asociate şi din interesele în asocierile în participaţie, cu condiţia realizării probabilităţii ca:

- diferenţa temporară să fie reluată în viitorul apropiat şi
- să existe profit impozabil faţă de care să poată fi utilizată diferenţa temporară.

O creanţă privind impozitul amânat trebuie să fie recunoscută pentru toate diferenţele temporare deductibile în limita în care este probabil ca profitul impozabil să fie disponibil şi faţă de care diferenţa temporară deductibilă să poată fi utilizată, cu excepţia cazurilor în care creanţa privind impozitul amânat apare în urma înregistrării unui fond comercial negativ sau a recunoaşterii iniţiale a unui activ sau unei datorii în cadrul unei tranzacţii care nu reprezintă o combinare de întreprinderi, iar la momentul realizării tranzacţiei nu se afectează nici profitul contabil, nici profitul impozabil (pierderea fiscală).

Totuşi, pentru diferenţele temporare deductibile asociate investiţiilor în filiale, sucursale şi societăţi asociate, participaţiilor în asocieri, o creanţă privind impozitul amânat va fi recunoscut în conformitate cu cele prezentate anterior.

O societate trebuie să prezinte informaţii despre valoarea unui activ privind impozitul amânat şi despre natura probelor care sprijină recunoaşterea sa, atunci când utilizarea activului privind impozitul amânat este dependentă de profiturile impozabile viitoare a căror valoare este mai mare decât profiturile apărute în urma reluării diferenţelor temporare impozabile existente şi în cazul când societatea a suferit o pierdere, fie în perioada curentă, fie în cea precedentă în cadrul jurisdicţiei fiscale căreia îi este aferent activul privind impozitul amânat.

Creanţele şi datoriile privind impozitul amânat trebuie evaluate la ratele de impozitare ce se aşteaptă a se aplica pentru perioada în care activul este realizat sau datoria este stinsă pe baza ratelor de impozitare reglementate sau previzibil reglementate până la data bilanţului, evaluarea trebuind să reflecte consecinţele fiscale ce ar decurge din modul în care societatea anticipează să recupereze sau să stingă valoarea contabilă a activelor şi datoriilor sale la data bilanţului.

Ca urmare a celor prezentate se poate constata că între rezultatul contabil şi cel fiscal există decalaje care se clasifică în: decalaje permanente şi decalaje temporare.

Decalajele permanente sunt cele contabilizate în mod definitiv în exerciţiul curent şi se referă la:

- cheltuieli contabilizate şi nedeductibile în mod definitiv;
- venituri contabilizate şi excluse în mod definitiv din baza de impozitare.

Scanned with OKEN Scanner

Decalajele temporare sunt cele contabilizate temporar în exercițiul curent, ele referindu-se la exercițiile ulterioare sau cele contabilizate în exercițiile anterioare, dar care privesc exercițiul curent și se referă la:

- venituri și/ sau cheltuieli înregistrate în contabilitate pentru determinarea rezultatului contabil, dar integrate sau deduse din rezultatul impozabil în cursul exercițiilor ulterioare;
- venituri și/ sau cheltuieli necontabilizate în cursul exercițiului, dar care sunt integrate sau deduse din rezultatul impozabil.

Aplicarea legislației fiscale duce la determinarea unei cheltuieli cu impozitul pe profit care nu corespunde realității economice reflectată prin rezultatul contabil înainte de impozitare. Obiectivul consolidării conturilor este acela de a furniza o imagine a situației patrimoniale și financiare a unui grup, cât mai apropiată de această realitate economică. Astfel, atunci când se întocmesc conturile consolidate, trebuie să se constate impozite amânate pentru a se elimina aceste decalaje fiscale. Scopul urmărit este acela de a determina un impozit economic egal cu rezultatul contabil consolidat înmulțit cu cota de impozit pe profit în vigoare. Aceste impozite amânate sunt calculate numai asupra decalajelor temporare pentru că cele permanente corespund unor cheltuieli sau venituri a căror deductibilitate sau excludere din rezultatul impozabil sunt definitive.

În conturile consolidate trebuie înregistrate impozitele amânate aferente:

- decalajelor temporare între înregistrarea contabilă a unui venit sau cheltuială și includerea acestuia în rezultatul fiscal al unui exercițiu ulterior;
- retratările și eliminarea unor operații impuse de lucrările de omogenizare a conturilor;
- deficitele (pierderile) fiscale reportabile ale întreprinderilor cuprinse în consolidare în măsura în care imputarea acestora asupra beneficiilor fiscale viitoare este probabilă.

8.6.2. Sursele impozitelor amânate

Impozitele amânate au următoarele surse ca proveniență:

- decalajele temporare;
- retratările și eliminările din conturi;
- pierderile (deficitele) fiscale reportabile.

A. ***Decalajele temporare*** cele mai semnificative provin din:

- provizioanele constituite pentru concedii plătite;
- provizioanele pentru riscuri și cheltuieli sau pentru deprecierea stocurilor (dacă acestea sunt determinate după metode sau criterii nerecunoscute de către administrația fiscală);
- cheltuielile de repartizat pe mai multe exerciții și deductibile integral în anul în care au fost consolidate.

Scanned with OKEN Scanner

B. Retratările şi eliminările sunt surse pentru constatarea unui impozit amânat în măsura în care:

- retratările sunt necesare omogenizării metodelor de evaluare;
- retratările sunt obligatorii din punct de vedere legal pentru eliminarea înregistrărilor cu caracter fiscal;
- elimină profiturile şi dividendele intragrup.

Aceste retratări vor determina o ajustare a impozitului pe profit în măsura în care ele au un impact direct asupra rezultatului consolidat. O retratare care determină creşterea rezultatului consolidat duce la constatarea unui impozit amânat pasiv (datorie) - creşterea rezultatului corespunde unei creşteri a bazei impozabile - , în timp ce retratările care duc la diminuarea rezultatului consolidat determină un impozit amânat activ (creanţă), diminuarea rezultatului corespunzând unei diminuări a bazei impozabile.

Astfel, în cazul anulării unui provizion pentru litigii al cărui sold este de 500.000.000 lei, trebuie să se înregistreze în patrimoniul societăţii următoarele :

- în bilanţ : anularea provizionului constituit:

1511		Provizioane pentru litigii	500.000.000 lei	
	121	Profit şi pierdere		500.000.000 lei

- în contul de profit şi pierdere: anularea cheltuielii cu provizioanele constituite:

121		*Profit şi pierdere*	*500.000.000 lei*	
	6812	*Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru venituri şi cheltuieli*		*500.000.000 lei*

În măsura în care această retratare are drept consecinţă o creştere a rezultatului exerciţiului este necesară înregistrarea în bilanţ a unei datorii privind impozitul amânat, iar în contul de profit şi pierdere a unei cheltuieli cu impozitul pe profit astfel:

- în bilanţ:

121		Profit şi pierdere	125.000.000 lei	
	4412	Impozitul pe profit amânat (datorie) *(500.000.000x25%)*		125.000.000 lei

- în contul de profit şi pierdere:

6912		*Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat*	*125.000.000 lei*	
	121	*(500.000.000x25%) Profit şi pierdere*		*125.000.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

C. Pierderile fiscale reportabile

Pierderile fiscale reportabile, nu sunt înregistrate în conturile consolidate (sub forma unui credit de impozit) decât dacă imputarea lor asupra beneficiilor fiscale viitoare este probabilă. Este vorba despre deficitele ordinare sau care rezultă din amortizări amânate.

Caracterul probabil al imputării unui deficit (pierdere) fiscal asupra beneficiilor viitoare trebuie apreciat cu mare prudenţă; acesta poate fi justificat de documente previzionale care pun în evidenţă revenirea la o situaţie de profit a întreprinderii sau faptul că deficitele au la origine o situaţie conjuncturală excepţională cu o probabilitate foarte mică de a se repeta în viitor.

În conturile consolidate, pierderea va fi trecută ca o creanţă de impozit amânată astfel:

- în bilanţ:

4412		Impozitul pe profit amânat (datorie)	25.000.000 lei	
	121	*(100.000.000x25%)* Profit şi pierdere		25.000.000 lei

- în contul de profit şi pierdere:

121		*Profit şi pierdere*	*25.000.000 lei*	
	791	*Venituri din impozitul pe profit amânat (100.000.000x25%)*		*25.000.000 lei*

8.6.3. Metode de contabilizare a fiscalităţii amânate

Impozitul curent şi cel amânat trebuie să fie recunoscut ca venit sau ca o cheltuială în profitul net sau pierderea netă aferentă perioadei, cu excepţia cazului în care acel impozit apare dintr-o tranzacţie sau un eveniment care să fie recunoscute direct în capitalul propriu în aceeaşi perioadă sau într-una diferită sau în cazul combinărilor de întreprinderi reprezentate de o achiziţie.

Există două metode de contabilizare a impozitelor amânate:

- metoda reportului fix
- metoda reportului variabil

Prin **metoda reportului fix** calculul impozitului amânat se face utilizând cota de impozit pe profit în vigoare la închiderea exerciţiului. În exerciţiile următoare se utilizează aceeaşi cotă de impozit pentru calculul impozitelor amânate, indiferent de evoluţia cotei de impozit pe profit.

Prin **metoda reportului variabil** pentru calculul impozitului amânat se utilizează cota de impozit pe profit în vigoare la închiderea exerciţiului. În exerciţiile ulterioare se utilizează cota în vigoare existentă la închiderea acestor exerciţii.

Scanned with OKEN Scanner

Cele două metode vor fi prezentate pe baza următorului ***exemplu***:

Filiala F_1, deținută de societatea mamă SM (100%), a achiziționat pe 01.01.N-1 un echipament de producere a energiei eoliene pentru 500.000.mii lei. Acest echipament se amortizează într-o perioadă de 5 ani în sistem degresiv. Manualul de consolidare elaborat de societatea mamă precizează că imobilizările se amortizează după metoda liniară.

Amortizările înregistrate de F_1 sunt de 200.000 mii lei în N-1 și 120.000 mii lei în N; amortizarea liniară ar fi fost de 100.000 mii lei pe an.

Cota de impozit pe profit este de :

- 25% în exercițiul N-1
- 20% în exercițiul N

Bilanțurile celor două societăți înainte de retratarea impozitului amânat sunt:

Bilanțul F_1
la data de 31/12/N-1

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	500.000	Capital social	500.000
Amortizări	(200.000)	Rezultat	(200.000)
Total Activ	**300.000**	**Total Pasiv**	**300.000**

Bilanțul F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		**Pasiv**	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	500.000	Capital social	500.000
Amortizări	(320.000)	Rezerve	(200.000)
		Rezultat	(120.000)
Total Activ	**180.000**	**Total Pasiv**	**180.000**

Operațiile care se fac pentru evidențierea impozitului amânat diferă în funcție de metoda utilizată astfel:

A. Metoda reportului fix

Principalele operațiuni înregistrate în contabilitate utilizând această metodă sunt:

1) În exercițiul N-1 se anulează diferența între amortizarea degresivă și cea liniară: 200.000.000-100.000.000 = 100.000.000 lei; această diferență are impact asupra rezultatului consolidat (acesta crește) și trebuie constatat un impozit amânat pasiv (datorie) calculat cu cota de 25% la 31.12.N-1 astfel:

Scanned with OKEN Scanner

- în bilanţ : se corectează amortizarea înregistrată potrivit metodei degresive:

2813		*Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor, plantaţiilor*	*100.000.000 lei*	
	121	*Profit şi pierdere 100.000.000 x (100-25%)*		*75.000.000 lei*
	4412	*Impozitul pe profit amânat (datorie) (100.000.000 x 25%)*		*25.000.000 lei*

- în contul de profit şi pierdere se corectează cheltuielile cu amortizarea la 31.12. N-1 astfel:

121		*Profit şi pierdere (100.000.000 x 75%)*	*75.000.000 lei*	
6912		*Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat (100.000.000 x 25%)*	*25.000.000 lei*	
	6813	*Cheltuieli cu amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*		*100.000.000 lei*

2) În exerciţiul N se anulează cheltuielile excedentare, ca urmare a utilizării amortizării degresive, peste nivelul de 100.000 mii lei sumă ce rezultă din aplicarea metodei liniare. Constatarea impozitului amânat se face întotdeauna utilizând cota de impozit pe profit în vigoare în exerciţiul de origine al primei corecţii, adică de 25%, cota aferentă exerciţiul N-1. La data de 31.12.N se înregistrează astfel:

- în bilanţ se corectează amortizarea în exerciţiile N şi N-1:

2813		Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor, plantaţiilor	120.000.000 lei	
	1068	Alte rezerve *(100.000.000 x 75%)*		75.000.000 lei
	121	Profit şi pierderi *20.000.000 x(100%- 20%)*		16.000.000 lei
	4412	Impozitul pe profit amânat (datorie) *(120.000.000-75.000.000-16.000.000)*		29.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

- în contul de profit şi pierdere se corectează cheltuielile cu amortizarea aferente exerciţiului N, astfel:

121		*Profit şi pierdere 20.000.000 x (100-20%)*	*16.000.000 lei*	
6912		*Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat*	*4.000.000 lei*	
	6813	*(20.000.000 x 20%) Cheltuieli cu amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*		*20.000.000 lei*

B. Metoda reportului variabil :

1) În exerciţiul N-1: Se anulează diferenţa între amortizarea calculată în regim degresiv şi cea liniară (200.000.000-100.000.000 = 100.000 mii lei); această diferenţă are impact asupra rezultatului consolidat constatându-se un impozit amânat pasiv (datorie) calculat cu cota de 25% la 31.12.N-1 astfel:

- în bilanţ se corectează amortizarea în exerciţiul N-1:

2813		Amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport,	100.000.000 lei	
	121	animalelor, plantaţiilor		75.000.000 lei
		Profit şi pierderi		
	4412	*100.000.000 x(100%- 25%)*		25.000.000 lei
		Impozitul pe profit amânat (datorie)		
		(100.000.000 x 25%)		

- în contul de profit şi pierdere se corectează cheltuielile cu amortizarea aferente exerciţiului N-1:

121		*Profit şi pierdere 100.000.000 x (100-25%)*	*75.000.000 lei*	
6912		*Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat*	*25.000.000 lei*	
	6813	*(100.000.000 x 25%) Cheltuieli cu amortizarea instalaţiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantaţiilor*		*100.000.000 lei*

2) În exerciţiul N se constată că impozitul amânat se face la nivelul cotei de impozit aferentă exerciţiului N, adică 20%, atât pentru exerciţiul N, cât şi pentru exerciţiul N-1.

Scanned with OKEN Scanner

Este de asemenea necesar să se semnaleze amortizările excedentare rezultate din utilizarea metodei degresive adică 100.000 mii lei pentru exercițiul N-1 și 20.000 lei pentru exercițiul N. La data de 31.12.N se înregistrează:

- în bilanț se corectează amortizarea înregistrată în exercițiul N-1:

2813		Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport,	100.000.000 lei	
	1068	animalelor, plantațiilor		75.000.000 lei
		Alte rezerve		
	4412	*(100.000.000 x 75%)*		16.000.000 lei
		Impozitul pe profit amânat		
	121	(datorie)		5.000.000 lei[1)]
		(100.000.000x20%)		
		Profit și pierdere		
		(100.000.000 –75.000.000-20.000.000)		

1) Diferența între cota aferentă exercițiului N-1 și exercițiul N afectează rezultatul în măsura în care această diferență constituie un profit (cota de impozitare în scădere). Acest venit se poate determina și astfel : 100.000.000 x (0,25-0,20)= 5.000.000 lei

- în bilanț se corectează amortizarea înregistrată în exercițiul N :

2813		Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport,	20.000.000 lei	
	121	animalelor, plantațiilor		16.000.000 lei
		Profit și pierderi		
	4412	*20.000.000 x(100%- 20%)*		4.000.000 lei
		Impozitul pe profit amânat (datorie)		
		(20.000.000 x 20%)		

- în contul de profit și pierdere se corectează cheltuiala cu amortizarea aferentă în exercițiului N :

121		*Profit și pierdere 20.000.000 x (100%-20%)*	*16.000.000 lei*	
6912		*Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat (20.000.000 x 20%)*	*4.000.000 lei*	
	6813	*Cheltuieli cu amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor și plantațiilor*		*20.000.000 lei*

Scanned with OKEN Scanner

După înregistrarea operațiilor privind impozitele amânate și retratarea conturilor anuale ale societăților consolidabile, bilanțul grupului, prin prisma utilizării uneia sau alteia dintre metodele de contabilizare a fiscalității amânate, se prezintă astfel:

Utilizând metoda reportului fix:

Bilanțul F_1
la data de 31/12/N-1

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	500.000	Capital social	500.000
Amortizări	(100.000)	Rezultat	(125.000)
		Datorii impozit amânat	25.000
Total Activ	**400.000**	**Total Pasiv**	**400.000**

Bilanțul F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	500.000	Capital social	500.000
Amortizări	(200.000)	Rezerve	(125.000)
		Rezultat	(104.000)
		Datorii impozit amânat	29.000
Total Activ	**300.000**	**Total Pasiv**	**300.000**

Utilizând metoda reportului variabil:

Bilanțul F_1
la data de 31/12/N-1

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	500.000	Capital social	500.000
Amortizări	(100.000)	Rezultat	(125.000)
		Datorii impozit amânat	25.000
Total Activ	**400.000**	**Total Pasiv**	**400.000**

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul F_1
la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări	500.000	Capital social	500.000
Amortizări	(200.000)	Rezerve	(125.000)
		Rezultat	(99.000)
		Datorii impozit amânat	24.000
Total Activ	**300.000**	**Total Pasiv**	**300.000**

În cadrul consolidării, contabilizarea impozitelor amânate fie de activ (creanțe), fie de pasiv (datorii), trebuie să se facă societate cu societate. Sunt interzise compensările între societăți grupului însă se poate face compensare între impozitele amânate activ şi pasiv ale aceleiaşi societăți dacă acestea au scadențe de plată apropiate şi sunt calculate cu aceeaşi cotă de impozitare.

Metoda reportului variabil corespunde unei abordări bilanțiere a problematicii impozitelor amânate, fapt pentru care înscrierea în bilanț a acestui impozit trebuie să se facă la o valoare cât mai apropiată de realitatea economică, adică cu o cotă de impozit aflată în vigoare la închiderea exercițiului. Metoda reportului fix corespunde unei abordări care privilegiază rezultatul, de aceea obiectivul constă în determinarea unei cheltuieli cu impozitul pe profit aferentă unui exercițiu, chiar dacă cota de impozitare a cunoscut anumite evoluții în perioada respectivă.

Pe plan internațional metoda reportului variabil pare să devină o referință în materie de contabilizare a impozitelor amânate, fiind utilizată în țări cu tradiție, precum Marea Britanie, SUA şi Franța.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul IX

Situaţiile financiare consolidate ale grupului

9.1. Întocmirea şi prezentarea situaţiilor financiare consolidate

Situaţiile financiare consolidate sunt situaţiile financiare ale unui grup prezentate ca acelea ale unei întreprinderi de sine stătătoare.

O societate-mamă trebuie să prezinte situaţii financiare consolidate care vor cuprinde situaţiile tuturor întreprinderilor aflate în perimetrul de consolidare stabilit. Societatea-mamă va cuprinde în situaţiile financiare consolidate şi interesul minoritarilor.

Interesul minoritar este acea parte a rezultatului net al activităţii şi a activului net al unei filiale atribuită participaţiilor care nu sunt deţinute, direct sau indirect prin filiale, de societatea-mamă.

Utilizatorii situaţiilor financiare ale unei societăţi-mamă sunt de obicei preocupaţi şi trebuie informaţi de situaţia financiară, rezultatul exerciţiului şi schimbările în situaţia financiară a grupului luat ca un întreg. Această necesitate este satisfăcută de situaţiile financiare consolidate, care prezintă informaţii financiare despre grup ca unică întreprindere.

O societate-mamă care prezintă situaţii financiare consolidate va consolida toate filialele sale din ţară şi străinătate, aflate în perimetrul de consolidare.

Situaţiile financiare consolidate includ toate întreprinderile controlate de societatea-mamă, altele decât filialele excluse de la consolidare. Se presupune că există control dacă societatea-mamă deţine direct sau indirect, prin filiale, mai mult de jumătate din numărul de voturi ale unei întreprinderi. Există de asemenea control, chiar dacă societatea-mamă deţine jumătate sau mai puţin de jumătate din voturi dacă:

- există un acord încheiat cu alţi investitori, astfel încât împreună să deţină mai mult de jumătate din drepturile de vot;
- se stabileşte prin lege sau contract că are autoritatea să conducă politicile financiare şi operaţionale ale întreprinderii;
- are autoritatea să numească sau să înlocuiască majoritatea membrilor organului de conducere al întreprinderii;
- are autoritatea de a transmite majoritatea voturilor în adunările generale sau în deciziile organelor de conducere.

Scanned with OKEN Scanner

Nu poate fi exclusă de la consolidare o filială deoarece activităţile ei sunt deosebite de cele ale celorlalte întreprinderi din cadrul grupului. Dimpotrivă prin consolidarea unor astfel de filiale sunt aduse informaţii suplimentare în situaţiile financiare consolidate despre activitatea diferită a unor asemenea filiale. O filială poate fi exclusă de la consolidare în cazul în care includerea sa nu este semnificativă pentru scopul oferiri unei imagini fidele şi corecte prin situaţiile financiare consolidate; pot fi excluse mai multe societăţi numai dacă, luate împreună, importanţa acestora nu este semnificativă.

Pentru a întocmi situaţiile financiare consolidate, situaţiile financiare ale societăţii-mamă şi cele ale filialelor sunt cumulate element cu element, prin însumarea elementelor similare de active, obligaţii, capital propriu, venituri şi cheltuieli. Pentru ca situaţiile financiare consolidate să prezintă informaţii financiare despre grup ca o unică întreprindere trebuie să se parcurgă următoarele etape:

- Determinarea valorii contabile a investiţiei societăţii-mamă în fiecare filială şi ponderea sa din capitalul fiecăreia;
- Identificarea şi ajustarea în raport cu profitul grupului a intereselor minoritare în profitul net al filialelor consolidate pentru perioada pentru care se face raportarea, cu scopul de a ajunge la profitul net atribuibil proprietarilor societăţii-mamă;
- Interesele minoritare din activul net al filialelor consolidate sunt identificate şi prezentate în bilanţul contabil consolidat, separat de obligaţiile şi capitalul propriu al acţionarilor societăţii-mamă.

În situaţiile financiare consolidate ale societăţii-mamă, vor fi eliminate în totalitate decontările şi tranzacţiile între membrii grupului, incluzând vânzările, cheltuielile şi dividendele.

Profiturile nerealizate rezultate din tranzacţiile în interiorul grupului care sunt incluse în valoarea contabilă a activelor, cum ar fi: mijloacele fixe şi stocurile, sunt eliminate în totalitate.

Pierderile nerealizate rezultate din tranzacţiile între membrii grupului, ce sunt deduse pentru a se ajunge la valoarea contabilă a activelor, sunt de asemenea eliminate, dacă pot fi recuperate costurile implicate.

Situaţiile financiare ale societăţii-mamă şi ale filialelor ei folosite pentru întocmirea situaţiilor financiare consolidate sunt de obicei întocmite pentru aceeaşi dată.

Când datele de raportare sunt diferite, filiala va întocmi pentru consolidare situaţii pentru aceeaşi dată ca şi grupul şi, numai când acest lucru nu se poate realiza, situaţiile financiare întocmite pentru date diferite pot fi folosite la consolidare, doar dacă diferenţa între date să nu este mai mare de 3 luni.

În cazul utilizării la consolidare a situaţiilor financiare întocmite pentru date diferite de raportare, trebuie făcute ajustări datorită efectelor tranzacţiilor semnificative

Scanned with OKEN Scanner

sau altor evenimente ce se petrec între aceste date şi data situaţiilor financiare ale societăţii-mamă.

Întocmirea situaţiilor financiare consolidate are la bază principiul politicilor contabile uniforme pentru tranzacţii asemănătoare şi alte evenimente similare, iar în cazul în care utilizarea politicilor contabile unitare nu este posibilă, acest fapt ar trebui să fie prezentat împreună cu elementele pentru care s-au aplicat politici contabile diferite.

Interesele minoritare trebuie prezentate în bilanţul consolidat separat de obligaţii şi capitalul propriu al acţionarilor societăţii-mamă.

Sunt de asemenea prezentate separat interesele minoritare din profitul grupului.

Pierderile aplicabile minoritarilor într-o filială consolidată pot depăşi interesul minoritar din capitalul propriu al filialei. Valoarea în plus şi orice alte pierderi atribuibile minoritarilor sunt deduse din interesul majoritar, cu excepţia cazului când minoritatea are obligaţia şi poate să acopere pierderile.

Dacă filiala raportează ulterior profit, interesului majoritar îi este alocat tot acest profit până când partea din pierdere a minorităţii anterior raportată suportată de majoritate este recuperată în întregime.

Dacă o filială are acţiuni preferenţiale cumulative, care sunt deţinute de persoane din afara grupului, societatea-mamă calculează partea ei de profit sau pierdere după ajustarea aferentă dividendelor preferenţiale ale filialei, fie că dividendele au fost sau nu declarate.

Prezentarea informaţiilor în situaţiile financiare consolidate ale grupului trebuie să mai cuprindă pe lângă cele menţionate mai sus şi următoarele:

- denumirea, ţara de înregistrare sau rezidenţă, ponderea participaţiilor din capitalul propriu sau ponderea din numărul de voturi deţinute, pentru filialele importante din cadrul grupului;
- motivele neconsolidării unei filiale;
- natura raportului între societatea-mamă şi o filială în care societatea-mamă nu deţine direct sau indirect, prin filiale, mai mult de jumătate din numărul de voturi;
- enumerarea întreprinderilor, în care societatea-mamă deţine, direct sau indirect, prin filiale, mai mult de jumătate din numărul voturilor;
- determinarea efectului achiziţiei sau cesiunii filialelor asupra situaţiei financiare la data raportării, asupra rezultatelor perioadei pentru care se face raportarea şi asupra valorilor corespunzătoare perioadei anterioare;
- descrierea metodei folosite pentru contabilizarea filialelor de către societatea-mamă.

Scanned with OKEN Scanner

9.2. Obiectivul situaţiilor financiare consolidate

Situaţiile financiare sunt o reprezentare financiară structurată a poziţiei financiare şi a tranzacţiilor efectuate de o întreprindere sau un grup de întreprinderi ce acţionează ca o unică întreprindere.

Obiectivul situaţiilor financiare este de a oferi informaţii despre poziţia financiară, performanţa şi fluxurile de numerar ale unei întreprinderi, utile pentru o gamă largă de utilizatori în luarea deciziilor economice. Situaţiile financiare prezintă, de asemenea, rezultatele gestiunii resurselor încredinţate conducerii întreprinderilor de către acţionari.

În acest sens, situaţiile financiare oferă informaţii despre active, datorii, capitalul propriu, venituri şi cheltuieli, inclusiv câştigurile şi pierderile înregistrate, cât şi despre fluxurile de numerar ale întreprinderii.

Aceste informaţii, împreună cu alte informaţii din notele la situaţiile financiare, ajută utilizatorii la estimarea viitoarelor fluxuri de numerar ale întreprinderii sau grupului şi în special a momentului şi gradului de certitudine a generării numerarului şi echivalenţelor acestuia.

Responsabilitatea întocmirii şi prezentării situaţiilor financiare revine Consiliului de Administraţie sau organului echivalent de conducere a grupului.

Situaţiile financiare trebuie să prezinte fidel poziţia financiară, performanţa financiară şi fluxurile de numerar ale unei întreprinderi sau ale grupului.

La întocmirea situaţiilor financiare consolidate conducerea trebuie să evalueze activitatea întreprinderilor din perimetrul de consolidare sub aspectul continuităţii previzibile a activităţii.

Atunci când situaţiile financiare nu sunt întocmite pe baza continuităţii activităţii, acest fapt trebuie evidenţiat separat, împreună cu baza pe care sunt întocmite situaţiile financiare şi motivul pentru care întreprinderea nu îşi va mai putea continua activitatea.

Situaţiile financiare se întocmesc pe baza informaţiilor oferite de contabilitatea de angajamente, care recunoaşte tranzacţiile şi evenimentele atunci când ele apar, cu excepţia informaţiilor privind fluxurile de numerar.

Modul de prezentare şi de clasificare a elementelor în situaţiile financiare trebuie menţinut de la o perioadă la alta, cu excepţia cazurilor în care apare o schimbare semnificativă în natura activităţii întreprinderii sau o schimbare cerută de un act normativ.

Fiecare element semnificativ trebuie prezentat separat în situaţiile financiare, iar valorile nesemnificative se cumulează cu valorile de natură sau funcţie similare şi nu trebuie prezentate separat.

Întrucât situaţiile financiare rezultă din prelucrarea unui volum mare de tranzacţii care sunt structurate prin cumulare pe grupe în funcţie de natura lor, în

Scanned with OKEN Scanner

etapa finală a procesului de cumulare şi clasificare are loc prezentarea de date rezumative şi clasificate, care formează elemente – rânduri, fie în situaţiile financiare propriu-zise, fie în note.

În acest context, informaţia este semnificativă dacă neprezentarea ei ar putea influenţa deciziile economice luate de utilizatori pe baza situaţiilor financiare.

Activele şi datoriile, veniturile şi cheltuielile nu trebuie compensate, cu excepţia cazului în care compensarea este cerută sau permisă de reglemntările contabile în vigoare.

Este important ca atât activele şi datoriile, cât şi veniturile şi cheltuielile, atunci când sunt semnificative, să fie raportate separat. Compensarea fie în contul de profit şi pierdere, fie în bilanţ, cu excepţia cazului când compensarea reflectă substanţa economică a tranzacţiei sau a evenimentului, micşorează capacitatea utilizatorilor de a înţelege tranzacţiile întreprinse şi de a evalua viitoarele fluxuri de numerar ale întreprinderii.

Informaţiile comparative trebuie prezentate, în ceea ce priveşte perioada precedentă, pentru toate informaţiile numerice din situaţiile financiare, iar când acest lucru este relevant, comparaţia trebuie extinsă şi la informaţiile narative şi descriptive. Dacă prezentarea sau clasificarea elementelor din situaţiile financiare se modifică, sumele comparative trebuie reclasificate, pentru a asigura comparabilitatea cu perioada curentă. Natura, valoarea şi motivul oricărei reclasificări trebuie prezentate.

9.3. Structura şi conţinutul situaţiilor financiare consolidate

Situaţiile financiare trebuie identificate şi separate în mod clar atât în întregul lor, cât şi pe fiecare componentă în parte, de alte informaţii prezentate în raportul anual sau alt document, chiar dacă acestea sunt folositoare utilizatorilor, însă nu fac obiectul standardelor.

Următoarele elemente trebuie evidenţiate în mod special şi repetat atunci când sunt necesare înţelegerii corespunzătoare a informaţiilor prezentate:

- denumirea întreprinderii raportoare;
- dacă situaţiile financiare se referă la o întreprindere sau la un grup de întreprinderi;
- data bilanţului sau perioada de raportare acoperită de situaţiile financiare;
- moneda de raportare;
- nivelul de precizie utilizat în prezentarea cifrelor din situaţiile financiare.

Situaţiile financiare consolidate cuprind :bilanţul consolidat, contul de profit şi pierdere consolidat şi anexele la acestea. Ele formează un tot şi sunt prezentate comparativ pe două exerciţii financiare: precedent şi curent.

Scanned with OKEN Scanner

Se recomandă prezentarea acestor documente însoţite de:
- o situaţie care să reflecte toate modificările capitalului propriu, precum şi acelea provenind din tranzacţii de capital cu proprietarii şi distribuiri de capital către proprietari;
- situaţia fluxurilor de numerar sau tabloul de finanţare;
- politicile contabile şi notele explicative.

Situaţiile financiare trebuie prezentate cel puţin anual. În situaţia în care din motive excepţionale, situaţiile financiare anuale sunt prezentate pentru o perioadă mai lungă sau mai scurtă de un an, conducerea trebuie să prezinte în plus faţă de perioada acoperită de situaţiile financiare atât motivaţia folosirii unei perioade diferite de un an, cât şi faptul că sumele aferente elementelor similare din contul de profit şi pierdere, din situaţia modificărilor capitalului propriu, din tabloul fluxurilor de numerar şi din notele corespunzătoare, nu sunt comparabile.

Utilitatea situaţiilor financiare este afectată dacă acestea nu sunt puse la dispoziţia utilizatorilor într-o perioadă rezonabilă de timp după data bilanţului. Termenele limită concrete sunt prezentate de legislaţie şi reglementările pieţei de capital.

Modelele situaţiilor financiare ce vor fi prezentate în continuare cuprind informaţiile minimale care trebuie să figureze în conturile consolidate. Pentru a răspunde exigenţelor unei mai bune informări, aceste modele pot suporta adaptări, în funcţie de activitatea şi structura întreprinderii consolidate.

A. Bilanţul consolidat

Acesta poate fi prezentat fie sub formă de tablou, fie sub formă de listă şi trebuie să evidenţieze în mod distinct posturile care reprezintă cel puţin următoarele valori:
- terenuri şi mijloace fixe;
- active necorporale;
- active financiare;
- investiţii financiare contabilizate prin metoda punerii în echivalenţă;
- stocuri;
- creanţe comerciale şi de altă natură;
- numerar şi echivalenţe de numerar;
- datorii comerciale şi de altă natură;
- datorii şi active fiscale;
- provizioane;
- datorii pe termen lung purtătoare de dobândă;
- interes minoritar;
- capital emis şi rezerve.

Alte elemente – rânduri, totaluri şi subtotaluri trebuie prezentate în bilanţ rând cu rând. O astfel de prezentare este necesară pentru a prezenta fidel poziţia financiară a întreprinderii. Fiecare element trebuie subclasificat, dacă este cazul,

Scanned with OKEN Scanner

după natura sa, iar sumele de plătit sau de încasat de la societatea-mamă, filiale şi întreprinderi asociate, alte părţi afiliate trebuie prezentate separat.

De asemenea, întreprinderea trebuie să prezinte fie în bilanţ, fie în note şi următoarele informaţii:

- pentru fiecare clasă de capital social:
  - numărul de acţiuni autorizat;
  - numărul acţiunilor emise şi vărsate integral sau emise şi nevărsate integral;
  - valoarea nominală pe acţiune sau faptul că acţiunile nu au valoare nominală;
  - o prezentare a numărului de acţiuni existente la începutul şi la sfârşitul anului;
  - drepturile, preferinţele şi restricţiile ataşate clasei respective, inclusiv restricţiile asupra repartizării dividendelor şi rambursării capitalului;
  - acţiuni proprii deţinute de societatea-mamă, filiale sau societăţi asociate;
  - acţiuni rezervate pentru emisiune în baza opţiunilor de conversie şi contractelor de vânzare, inclusiv termenele şi sumele;
- descrierea naturii şi scopului fiecărei rezerve din cadrul capitalului propriu;
- valoarea dividendelor care au fost propuse sau declarate după data bilanţului, dar înainte ca situaţiile financiare să fie aprobate pentru depunere;
- valoarea dividendelor preferenţiale cumulative nerecunoscute.

Concepţia teoretică privind prezentarea bilanţului sub formă de ***tablou*** determină o lectură patrimonială a bilanţului. Aceasta înseamnă că interesele minoritarilor sunt excluse din capitalurile proprii şi sunt prezentate ca interese juridice exterioare grupului. Ele figurează într-un post distinct între capitalurile proprii şi provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli. Doar interesele societăţii-mamă sunt incluse în capitalurile proprii.

Prezentarea bilanţului sub formă de ***listă*** este mai apropiată, în ceea ce priveşte construcţia sa, de cea reţinută pe plan internaţional şi, în mod particular, de către ţările anglo-saxone. În ceea ce priveşte forma, posturile de activ sunt identice cu cele din bilanţul sub formă de tablou. În schimb, datoriile sunt prezentate în ordinea crescătoare a exigibilităţii, privilegiind o viziune financiară a pasivului. Din punct de vedere al fondului, obiectivul acestui mod de prezentare constă în punerea în evidenţă a unei mărimi caracteristice fundamentale, activul net, calculat ca diferenţă între activ şi totalul datoriilor şi provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli.

Această prezentare sub formă de listă sugerează concepţia economică a bilanţului. Interesele minoritare figurează într-un post distinct, fiind o componentă a activului net, marcând astfel o complementaritate de interese între asociaţii majoritari şi minoritari în finanţarea generală a grupului.

Trebuie menţionat faptul că bilanţul consolidat, prezentat fie sub formă de tablou, fie în formă listă, se întocmeşte înainte de repartizarea capitalurilor proprii.

Afectarea rezultatului consolidat şi incidenţa repartizărilor asupra capitalurilor proprii şi intereselor minoritare pot fi furnizate în anexă.

Redăm în continuare modelul bilanţului atât sub formă de tablou, cât şi sub formă de listă.

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul consolidat
(model tablou)

mii lei

Activ	Exerciţiul N			Exerciţiul N-1	Pasiv	Exerciţiul N	Exerciţiul N-1
	Brut	Amortizări şi provizioane	Net				
Active imobilizate Imobilizări necorporale Imobilizări corporale Imobilizări financiare Titluri puse în echivalenţă ***Active circulante*** Stocuri şi producţia în curs Clienţi şi conturi asimilate Alte creanţe Valori mobiliare de plasament Disponibilităţi ***Conturi de regularizare şi asimilate***					***Capitaluri proprii*** Capital social Prime Rezerve Diferenţe de evaluare Rezultatul exerciţiului ***Interese minoritare*** ***Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli*** ***Datorii*** Împrumuturi şi datorii financiare Furnizori şi conturi asimilate Alte datorii ***Conturi de regularizare şi asimilate***		
Total activ					**Total pasiv**		

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul consolidat
(model listă)

mii lei

	Exerciţiul N			Exerciţiul N-1
	Brut	Amortizări şi provizioane	Net	
I. Active imobilizate				
Imobilizări necorporale				
Diferenţe de achiziţie				
Imobilizări corporale				
Imobilizări financiare				
Titluri puse în echivalenţă				
Total				
II. Active circulante				
Stocuri şi producţia în curs				
Creanţe clienţi şi conturi asimilate				
Alte creanţe				
Valori mobiliare de plasament				
Disponibilităţi				
Total				
III. Conturi de regularizare şi asimilate (activ)				
Total activ				
IV. Datorii mai mici de un an				
Împrumuturi şi datorii financiare				
Furnizori şi conturi asimilate				
Alte datorii				
V. Conturi de regularizare şi asimilate (pasiv)				
VI. Active circulante – Datorii mai mici de un an ± Conturi de regularizare (II-IV + III-V)				
VII. Datorii mai mari de un an				
Împrumuturi şi datorii financiare				
Alte datorii				
Total				
VIII. Provizioane pentru riscuri şi cheltuieli				
IX. Activ net (I+IV-VII-VIII)				
X. Capitaluri proprii				
Capital social				
Prime				
Rezerve				
Diferenţe de evaluare				
Rezultatul exerciţiului				
Total				
XI. Interese minoritare				
XII. Activ net (X + XI)				

Scanned with OKEN Scanner

Pentru înscrierea corectă a informaţiilor în bilanţul consolidat se impun a fi făcute câteva precizări şi anume:

a) la diferenţa de la prima consolidare, dacă abaterea este creditoare, va fi înregistrată ca provizion pentru riscuri şi cheltuieli şi figurează distinct în bilanţ, în cazul în care mărimea acesteia este semnificativă;

b) posturile „Capital" şi „Prime" nu preiau decât elementele ce privesc întreprinderea consolidantă;

c) rezervele includ:

- rezultatele nedistribuite ale întreprinderii consolidante;
- partea întreprinderii consolidante în rezultatele nedistribuite ale întreprinderii consolidate de la data achiziţiei sau creării acestora;
- provizioanele reglementate constituite de către întreprinderea consolidantă şi întreprinderile consolidate (partea întreprinderii consolidante) anterior exerciţiului consolidării din care se deduc impozitele amânate aferente.

d) dividendele vărsate în avans în cursul exerciţiului de către întreprinderea consolidantă sunt deduse din rezultat şi sunt înregistrate într-un post distinct;

e) dacă mărimea impozitelor amânate nu este menţionată distinct în bilanţ, această mărime, precum şi variaţia ei trebuie evidenţiate în anexă;

f) interesele minoritare sunt diminuate cu valoarea dividendelor vărsate în avans de întreprinderea consolidantă în favoarea acestora.

B. Contul de profit şi pierdere consolidat

Contul de profit şi pierdere consolidat trebuie să cuprindă elemente-rânduri care să prezinte următoarele valori:

- veniturile;
- rezultatele activităţii de exploatare;
- costurile de finanţare;
- partea din profituri şi pierderi aferentă întreprinderilor asociate şi în participaţie, contabilizată prin metoda punerii în echivalenţă;
- cheltuielile cu impozitul pe profit;
- profitul sau pierderea din activitatea curentă;
- interesul minoritar;
- profitul net sau pierderea netă a perioadei.

Întreprinderile trebuie să prezinte fie în contul de profit şi pierdere, fie în notele la acesta o analiză a cheltuielilor utilizând o clasificare bazată fie pe natura cheltuielilor, fie pe funcţia lor în cadrul întreprinderii.

Elementele de cheltuieli sunt în continuare subclasificate pentru a evidenţia sfera componentelor rezultatelor financiare care pot diferi în ceea ce priveşte stabilitatea, potenţialul de câştig sau pierdere şi previzibilitatea. Aceste informaţii sunt clasificate fie după natura cheltuielilor şi nu sunt realocate pe diferitele funcţii ale întreprinderii, fie după funcţia cheltuielilor ca parte a costului imobilizărilor, distribuţiei sau activităţilor administrative.

Scanned with OKEN Scanner

Variaţia stocurilor de produse finite şi în curs de execuţie pe parcursul perioadei reprezintă o corecţie a cheltuielilor de producţie pentru a reflecta faptul că, fie producţia a mărit nivelul stocurilor, fie nivelul vânzărilor suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Întreprinderile care clasifică cheltuielile după funcţie, trebuie să prezinte informaţii suplimentare despre natura cheltuielilor.

Fie în contul de rezultat, fie în note o întreprindere trebuie să prezinte valoarea dividendelor pe acţiune, declarate sau propuse, pentru perioada la care se referă situaţiile financiare.

Contul de profit şi pierdere consolidat
(model listă)
Clasificarea cheltuielilor şi veniturilor după natură

mii lei

	Exerciţiul N	**Exerciţiul N-1**
Cifra de afaceri		
Alte venituri din exploatare		
Cheltuieli cu cumpărările		
Cheltuieli cu personalul		
Alte cheltuieli din exploatare		
Impozite şi taxe		
Cheltuieli cu amortizări şi provizioane		
Rezultatul exploatării		
Venituri financiare		
Cheltuieli financiare		
Diferenţe din conversie		
Rezultatul financiar		
Venituri extraordinare		
Cheltuieli extraordinare		
Impozitul asupra rezultatului		
Rezultatul net al întreprinderii integrate		
Cota parte din rezultatul întreprinderilor puse în echivalenţă		
Rezultatul net consolidat		
Partea care revine intereselor minoritare		
Rezultatul care revine întreprinderii consolidate		

Înscrierea corectă a informaţiilor în contul de rezultate consolidat se face având în vedere următoarele precizări:

a) alte venituri din exploatare cuprind şi variaţia producţiei stocate, dacă este posibilă identificarea acesteia la nivel consolidat, iar dacă nu, aceasta se scade din valoarea consumurilor;

b) dacă mărimea impozitelor şi taxelor nu este semnificativă, ele vor fi cuprinse în alte cheltuieli de exploatare;

Scanned with OKEN Scanner

c) în diferenţele de conversie se înscriu abaterile constatate cu ocazia conversiei conturilor întreprinderilor străine;

d) rezultatul financiar cuprinde pierderile sau câştigurile rezultate din evoluţia cursului de schimb, aferente operaţiilor în devize derulate în cursul exerciţiului;

e) postul „Impozit pe profit" cuprinde impozitul aferent rezultatului perioadei, indiferent de modul de calcul (impozitul exigibil); dacă impozitele amânate nu figurează într-un post distinct în contul de rezultate, informaţiile referitoare la acestea trebuie prezentate în anexă;

f) cota parte din rezultatele întreprinderilor puse în echivalenţă poate fi determinată fie pe baza procentajului de control, fie a celui de interes.

Contul de profit şi pierdere consolidat
(model listă)
Clasificarea cheltuielilor şi veniturilor după destinaţie

mii lei

	Exerciţiul N	**Exerciţiul N-1**
Cifra de afaceri		
Costul vânzărilor		
Marja cifrei de afaceri		
Cheltuieli comerciale		
Cheltuieli administrative		
Alte cheltuieli şi venituri din exploatare		
Rezultatul exploatării		
Venituri financiare		
Cheltuieli financiare		
Diferenţe de conversie		
Rezultatul financiar		
Rezultatul curent al întreprinderii integrate		
Venituri şi cheltuieli extraordinare		
Impozitul asupra beneficiului		
Rezultatul net al întreprinderii integrate		
Cota parte din rezultatul întreprinderilor puse în echivalenţă		
Rezultatul net consolidat		
Partea care revine intereselor minoritare		
Rezultatul care revine întreprinderii consolidate		

De asemenea, se impun unele precizări privind însumarea informaţiilor în mod corect în contul de profit şi pierdere:

a) „costul vânzărilor" cuprinde ansamblul cheltuielilor de producţie legate de vânzările perioadei;

b) cheltuielile comerciale şi cheltuielile administrative cuprind amortizările şi provizioanele legate de vânzările perioadei; dacă distincţia între aceste categorii nu se poate face, pot fi prezentate într-un post unic;

Scanned with OKEN Scanner

c) cota parte din rezultatul întreprinderilor care nu fac obiectul integrării proporționale se înscrie la „alte cheltuieli și venituri din exploatare", ca de altfel și cheltuielile cu cercetarea sau cheltuielile de constituire, dacă mărimea acestora este semnificativă.

C. Notele explicative

Informațiile cuprinse în notele explicative întocmite la situațiile financiare consolidate au o importanță deosebită, pentru că ele permit completarea informațiilor contabile prezentate în bilanț și contul de rezultate, care sunt, uneori, insuficiente. Informațiile de ordin calitativ, care nu pot fi surprinse în celelalte două documente de sinteză, permit precizarea condițiilor și modalităților în care lucrările de consolidare au fost realizate. Notele explicative evidențiază opțiunile contabile reținute dintr-o paletă largă de posibilități oferite de practicile contabile internaționale.

Indiferent de sursa de proveniență, informațiile din notele explicative răspund principiului bunei informări, care permite o apreciere justă a patrimoniului, situației financiare și rezultatului ansamblului consolidat.

Notele explicative trebuie să cuprindă orice informație cu caracter semnificativ care permite utilizatorilor conturilor consolidate să facă o apreciere justă a patrimoniului, situației financiare și rezultatului ansamblului format din întreprinderile reținute pentru consolidare (tabloul de finanțare și / sau situația variației capitalurilor proprii).

Informațiile din notele explicative pot fi clasificate, după natura lor, astfel:

a) informații relative la perimetrul de consolidare;
b) descrierea principiilor contabile, a metodelor de evaluare și modalităților de consolidare reținute, precum și a mijloacelor prin care s-a asigurat comparabilitatea datelor din bilanț și contul de rezultate de la un exercițiu la altul;
c) explicațiile considerate necesare, dată fiind forma sintetică de prezentare a documentelor financiare;
d) informații diverse.

Informații relative la perimetrul de consolidare

Aceste informații se referă în principal la:

- identificarea întreprinderilor consolidate, a fracțiunii din capitalul lor deținută direct sau indirect și a metodei de consolidare utilizată;
- justificarea, pentru anumite întreprinderi consolidate, a utilizării metodei punerii în echivalență;
- justificarea integrării globale în cazul în care drepturile de vot deținute sunt inferioare sau egale procentajului de 40% (este vorba de procentajul de control);
- justificarea excluderii integrării globale în cazul în care drepturile de vot deținute sunt superioare procentajului de 40%;

Scanned with OKEN Scanner

- justificarea cazurilor de consolidare prin punere în echivalenţă atunci când drepturile de vot deţinute sunt inferioare procentajului de 20%;
- justificarea cazurilor de excludere a punerii în echivalenţă atunci când drepturile de vot sunt, totuşi, superioare procentajului de 20%;
- indicarea motivului pentru care anumite întreprinderi nu au fost reţinute pentru consolidare.

Principii contabile, metode de evaluare, metode de consolidare şi comparabilitatea conturilor

Principiile şi modalităţile de consolidare se referă la:

- metode utilizate (în cazul punerii în echivalenţă, opţiunea aleasă: consolidarea în trepte succesive sau consolidarea directă);
- date de închidere a exerciţiului;
- tratamentul diferenţei constatate la prima consolidare;
- metodele de conversie utilizate pentru consolidarea filialelor străine.

Principiile contabile şi metodele de evaluare se referă la:

- metodele utilizate, cu indicarea celor care nu sunt autorizate pentru elaborarea conturilor individuale;
- metodele de evaluare reţinute pentru evaluarea anumitor bunuri sau datorii atunci când există posibilitatea utilizării mai multor metode;
- derogările de la prevederile contabile în ceea ce priveşte asigurarea imaginii fidele;
- reevaluarea, menţinerea unei valori rezultate dintr-o restructurare;
- modalităţile de amortizare a imobilizărilor, diferenţele de achiziţie activ şi modalităţile de preluare a diferenţelor de achiziţie pasiv.

Comparabilitatea conturilor are în vedere în special:

- modificarea metodelor de evaluare şi incidenţa lor asupra rezultatului consolidat şi a capitalurilor proprii;
- descrierea mijloacelor utilizate pentru asigurarea comparabilităţii bilanţului şi conturilor de profit şi pierdere ale diferitelor societăţi reţinute în perimetrul de consolidare.

Explicarea posturilor din bilanţ, contul de profit şi pierdere şi a variaţiei acestora

Imobilizările şi amortizările trebuie să facă referire la:

- mişcările de imobilizări, pe categorii, aferente exerciţiului;
- valoarea bunurilor care fac obiectul unui contract de leasing sau al unor operaţiuni similare, înregistrate ca imobilizări (pe categorii);
- ordonarea după natura cercetării a cheltuielilor de cercetare-dezvoltare;
- detalierea imobilizărilor pe zone geografice sau monetare şi pe sectoare de activitate.

Diferenţele de achiziţie au în vedere:

- analiza variaţiei acestora;

Scanned with OKEN Scanner

- cazurile excepţionale care justifică afectarea capitalurilor proprii;
- incidenţa reevaluărilor.

Titlurile puse în echivalenţă trebuie să ţină seama de:

- analiza variaţiei acestora;
- indicarea mărimii corespunzătoare întreprinderilor controlate;

Titlurile de participare (neconsolidate)trebuie să precizeze:

- lista principalelor întreprinderi componente ale acestui post şi fracţiunea de capital deţinută direct sau indirect, mărimea capitalurilor lor proprii, rezultatul ultimului exerciţiu, precum şi valoarea netă contabilă a titlurilor respective.

Titlurile de plasament trebuie să precizeze valoarea bursieră a acestora.

Capitalurile proprii au în vedere:

- analiza principalelor variaţii (în cazul în care nu se elaborează tabloul de variaţie a capitalurilor proprii);
- analiza diferenţelor de conversie şi a variaţiei acestora.

Interesele minoritare scot în evidenţă variaţiile perimetrului de consolidare sau a procentajului de interes în întreprinderile anterior consolidate.

Împrumuturile şi datoriile financiare evidenţiază:

- detalierea după natură, precizându-se mărimea corespunzătoare contractelor de leasing;
- detalierea în funcţie de principalele devize;
- detalierea în funcţie de scadenţă (mai mică de un an, mai mare de un an, mai mare de 5 ani);
- situaţia garanţiilor acordate.

Provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli au în vedere:

- detalierea după natura acestora;
- analiza provizioanelor pentru impozite amânate şi variaţia acestora, cu precizarea deficitelor reportabile care nu au fost reţinute pentru calculul acestora, precum şi metoda utilizată.

Cifra de afaceri face referire la:

- detalierea pe zone geografice;
- detalierea pe sectoare de activitate;

Cheltuielile de personal scot în evidenţă:

- cheltuielile globale (în cazul clasificării cheltuielilor după destinaţie);
- efectivul mediu de angajaţi al întreprinderilor consolidate prin integrarea globală, detaliată pe categorii.

Cheltuieli de cercetare dezvoltare se detaliază după natura acestora.

Amortizări şi provizioane pun în evidenţă:

- mărimea amortizărilor şi provizioanelor pentru depreciere (în cazul clasificării cheltuielilor pe destinaţii).

Scanned with OKEN Scanner

Cheltuielile şi veniturile financiare fac referire la:

- indicarea diferenţelor de conversie incluse în acest post;
- cheltuielile financiare incluse în producţia imobilizată, vândută sau stocată;
- analiza diferenţelor de conversie provenind din integrarea întreprinderilor străine.

Cheltuielile şi veniturile extraordinare se detaliază pe:

- principalele componente;
- indicarea părţii din impozitul pe profit corespunzătoare acestora.

Impozitul pe profit se detaliază în:

- impozit exigibil;
- impozit amânat;
- impozit aferent distribuirilor avute în vedere.

Managerii – se fac referiri în special la:

- mărimea remuneraţiilor alocate, în exerciţiul curent,. membrilor organelor administrative, de conducere şi de supraveghere a întreprinderii consolidate;
- angajamentele în materie de pensii şi indemnizaţii asimilate de care beneficiază vechii membri ai organelor sus-menţionate;
- avansuri şi credite acordate acestor membri de către întreprinderea consolidantă şi întreprinderile plasate sub controlul său, cu precizarea condiţiilor în care acestea au fost acordate.

D. Tabloul de finanţare consolidat

Tabloul de finanţare permite cunoaşterea, pe două exerciţii succesive, a modului în care întreprinderea a degajat resurse şi analiza modalităţii în care acestea au fost utilizate. Acest document pune în evidenţă fluxurile financiare semnificative care nu pot fi relevate prin bilanţ.

Tabloul de finanţare consolidat poate fi de două tipuri:

- un tablou de finanţare tradiţional, axat pe punerea în evidenţă şi analiza variaţiei fondului de rulment;
- un tablou de finanţare orientat spre analiza trezoreriei, denumit „tabloul fluxurilor de trezorerie".

Evoluţiile recente pe plan internaţional în domeniul financiar-contabil privilegiază net **tabloul fluxurilor de trezorerie** din două motive:

- pe de o parte, decuparea activităţii întreprinderii în operaţii de exploatare, de investiţii şi de finanţare dă acestui document o finețe analitică pe care tabloul de finanţare nu o are;
- pe de altă parte, acest tip de construcţie abandonează noţiunea de fond de rulment în favoarea studiului trezoreriei, permiţând punerea în evidenţă a unei marje de autofinanţare, plecând de la contul de rezultate, prin diferenţa între veniturile din exploatare încasabile (cifra de afaceri) şi cheltuielile de exploatare plătibile, neutralizând deci, rezultatul net.

Scanned with OKEN Scanner

Astfel, IAS 7 „*Situaţiile fluxurilor de numerar*" care iniţial permitea alegerea unuia dintre modelele de tablou de finanţare, optează clar în forma sa revizuită din 1992 pentru tabloul fluxurilor de trezorerie.

În cazul în care se elaborează tabloul de finanţare tradiţional trebuie să se ţină cont de următoarele elemente specifice:

- tabloul se prezintă înainte de afectarea rezultatului consolidat (eventual înainte şi după afectarea rezultatului);
- partea din rezultat ce revine intereselor minoritare în întreprinderile integrate global face parte din autofinanţarea consolidată, dividendele vărsate acestora constituie o utilizare, iar partea corespunzătoare acestora în capitaluri reprezintă o resursă;
- partea de autofinanţare care provine de la întreprinderile puse în echivalenţă este reprezentată de dividendele primite de la acestea;
- incidenţa variaţiei perimetrului de consolidare trebuie să facă obiectul unor precizări particulare;

Achiziţia sau cedarea unei întreprinderi integrate poate fi prezentată, în tabloul de finanţare, fie într-o mărime unică, fie înlocuind această mărime cu diferitele elemente de activ şi de pasiv achiziţionate sau cedate. Indiferent de metoda reţinută trebuie să se pună în evidenţă în tabloul de finanţare sau în anexă principalele componente ale operaţiei:

- preţul de achiziţie sau de cedare;
- incidenţa asupra diferenţei de achiziţie;
- incidenţa asupra altor elemente de activ şi pasiv, regrupate pe categorii (imobilizări corporale, interese minoritare, datorii financiare, stocuri).

E. Tabloul de variaţie a capitalurilor proprii

Modificările în capitalul propriu al unei întreprinderi între două date ale bilanţului reflectă creşterea sau reducerea activului net sau a avuţiei nete în cursul perioadei, pe baza principiilor particulare de evaluare adoptate şi prezentate în situaţiile financiare.

Întreprinderile trebuie să prezinte, ca o componentă separată a situaţiilor sale financiare, o situaţie care să evidenţieze:

- profitul net sau pierderea netă a perioadei;
- fiecare element de venit şi cheltuială, câştig sau pierdere care este recunoscut direct în capitalul propriu şi totalul acestor elemente;
- efectul cumulativ al modificărilor politicilor contabile şi corecţia elementelor fundamentale abordate de tratamentul de bază din IAS 8 „*Profitul net sau pierderea netă a perioadei, erori fundamentale şi modificări ale politicilor contabile*";
- tranzacţiile de capital cu proprietarii şi distribuirile către aceştia;
- soldul profitului sau a pierderii cumulate la începutul perioadei şi la data bilanţului şi modificările pe parcursul perioadei;

Scanned with OKEN Scanner

- o reconciliere între valoarea contabilă a fiecărei clase de capital propriu, prime de capital şi fiecare rezervă la începutul şi la sfârşitul perioadei.

Variaţia capitalurilor proprii poate avea la origine:

- creşterea capitalului întreprinderii consolidate;
- partea întreprinderii consolidante în rezultatul consolidat al întreprinderii;
- distribuiri efectuate în cursul exerciţiului de întreprinderea consolidantă;
- incidenţa variaţiilor ratei de conversie în cazul consolidării întreprinderilor străine;
- incidenţa reevaluărilor;
- incidenţa restructurărilor (aport parţial de active, fuziuni) şi a anumitor cesiuni interne de active;
- efectele schimbării procentajului de interes într-o întreprindere consolidată ca urmare a variaţiei capitalurilor acesteia.

Cu excepţia modificărilor rezultate din tranzacţiile cu acţionarii, cum ar fi aporturile de capital şi dividendele, modificarea globală a capitalului propriu reprezintă câştigurile sau pierderile totale generate de activităţile întreprinderii pe parcursul perioadei.

Scanned with OKEN Scanner

Capitolul X

Aplicaţii

10.1. Aplicaţia nr. 1

Societatea SM, care fabrică utilaje, a înregistrat în ultimii doi ani o puternică rată de creştere. Societatea a urmat o politică de concentrare. Ea a achiziţionat, pe data de 30.06.N-2, 80% din acţiunile societăţii F_1 pentru suma de 1.800.000 mii lei. Raportul de audit precizează că situaţia netă globală la data de 30.06.N-2 a societăţii F_1 este egală cu 1.700.000 mii lei. De asemenea raportul pune în evidenţă existenţa unei plus valori latente asupra unui imobil pentru suma de 160.000 mii lei (durata de amortizare rămasă a acestui imobil la 30.06.N-2 este de 10 ani). Societatea SM a participat, împreună cu alţi parteneri comerciali, la crearea societăţilor F_2 şi F_3. Participarea societăţii SM în aceste societăţi se ridică la 33,33%, respectiv 20% din capitalul social. Societatea F_2 este deţinută împreună cu alţi doi parteneri, care deţin părţi egale.

Societatea SM comunică următoarele informaţii privind activitatea grupului pentru exerciţiul încheiat la 31.12.N:

Societatea F_1

- F_1 a distribuit dividende acţionarilor săi în sumă de 300.000 mii lei, dividende corespunzătoare repartizării rezultatului ex. N-1;
- pentru finanţarea dezvoltării sale, F_1 a obţinut un împrumut de 200.000 mii lei la data de 01.01.N-1 de la societatea mamă SM; acest împrumut a fost contractat la o rată anuală a dobânzii de 8% şi va fi rambursat în totalitate după o perioadă de 5 ani. Societatea F_1 a contabilizat o cheltuială cu dobânzile în exerciţiul N, dar această cheltuială nu a fost urmată de nici o plată, şi figurează, deci, în pasiv, la datorii;
- F_1 foloseşte regimul de amortizare derogatoriu pentru diminuarea cheltuielilor cu impozitul pe profit, însă folosirea amortizării lineare (aşa cum se cere prin manualul de consolidare) are ca efect o amortizare lineară aferentă exerciţiului N de 200.000 mii lei (amortizarea degresivă înregistrată în acest exerciţiu este de 250.000 mii lei) şi de 300.000 mii lei pentru exerciţiile anterioare (amortizarea degresivă aferentă exerciţiilor anterioare este de 500.000 mii lei).

Societatea F_3

- F_3 a primit în luna ianuarie exerciţiul N o subvenţie pentru investiţii în valoare de 20.000 mii lei pentru achiziţionarea unei imobilizări. Această subvenţie este reluată în contul de rezultat al societăţii F_3 pe o perioadă de 4

Scanned with OKEN Scanner

ani. Manualul de consolidare indică faptul că subvenţiile pentru investiţii trebuiesc reluate la rezerve;

- F_3 a constituit în exerciţiul N-1 un provizion pentru creşterea preţurilor în valoare de 20.000 mii lei;
- F_3 evaluează stocurile sale folosind metoda CMP, însă manualul de consolidare indică folosirea metodei FIFO.

mii lei

Metoda de evaluare	Stoc iniţial	Stoc final
Metoda CMP	180.000	250.000
Metoda FIFO	150.000	200.000

Societatea SM

- SM a vândut produse finite societăţii F_2 în valoare de 900.000 mii lei. Marja comercială degajată de societatea SM este de 20%. La închiderea exerciţiului N, F_2 deţine încă produse finite cumpărate de la societatea SM în valoare de 300.000 mii lei. La deschiderea exerciţiului, stocul de mărfuri al societăţii F_2 are o valoare de 450.000 mii lei şi cuprinde exclusiv mărfuri cumpărate de la societatea SM (în exerciţiul N-1 rata marjei practicată de SM a fost egală cu 20%);
- la data de 01.01.N, societatea SM a cedat societăţii F_1 o imobilizare pentru suma de 200.000 mii lei. Această imobilizare, achiziţionată pentru suma de 500.000 mii lei la data de 01.01.N-4, a fost amortizată linear la societatea SM pe o durată de 5 ani. Societatea F_1 a ales să amortizeze această imobilizare în 4 ani după metoda liniară.

Situaţiile financiare ale societăţilor din cadrul grupului se prezintă după cum urmează:

Bilanţul societăţii SM
încheiat la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări		Capital social	7.000.000
- corporale	5.000.000	Rezerve	700.000
- financiare	2.400.000	Rezultat	1.200.000
Stocuri	900.000	Datorii	870.000
Creanţe	1.200.000		
Disponibilităţi	270.000		
Total Activ	**9.770.000**	**Total Pasiv**	**9.770.000**

Scanned with OKEN Scanner

Bilanțul societății F_2
încheiat la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale	1.200.000	Capital social	900.000
Stocuri	300.000	Rezerve	90.000
Creanțe	120.000	Rezultat	150.000
Disponibilități	60.000	Datorii	540.000
Total Activ	**1.680.000**	**Total Pasiv**	**1.680.000**

Bilanțul societății F_3
încheiat la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale	600.000	Capital social	500.000
Stocuri	250.000	Rezerve	50.000
Creanțe	100.000	Rezultat	100.000
Disponibilități	50.000	Subv. pt. investiții	15.000
		Prov. reglementate	20.000
		Datorii	315.000
Total Activ	**1.000.000**	**Total Pasiv**	**1.000.000**

Bilanțul societății F_1
încheiat la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale	1.700.000	Capital social	2.000.000
Stocuri	500.000	Rezerve	200.000
Creanțe	950.000	Rezultat	400.000
Disponibilități	100.000	Datorii	650.000
Total Activ	**3.250.000**	**Total Pasiv**	**3.250.000**

Etapele rezolvării aplicației:

1. Stabilirea organigramei grupului pentru determinarea procentajelor de control, de interes și a metodelor de consolidare aplicabile în cazul societăților grupului.
2. Prezentarea înregistrărilor de omogenizare a conturilor individuale anuale.
3. Cumularea conturilor societăților consolidabile

Scanned with OKEN Scanner

4. Eliminarea operaţiilor reciproce

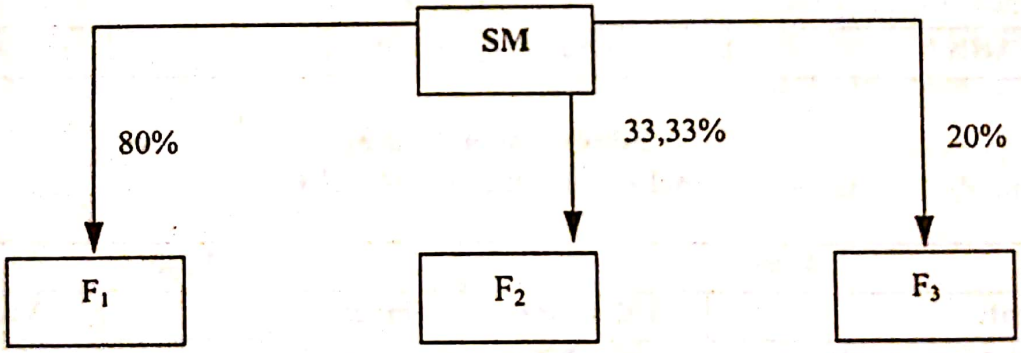
5. Determinarea mărimii diferenţelor din prima consolidare şi elaborarea bilanţului consolidat la 31.12.N (manualul de consolidare indică faptul ca diferenţele de evaluare sunt contabilizate la nivelul procentajului de interes deţinut în societatea consolidată, diferenţele de achiziţie fac obiectul unui amortisment pe o durată de 5 ani).

Dificultăţi abordate:

- plusvaloare din cedarea stocurilor;
- plusvaloare din cedarea imobilizărilor;
- dividende intragrup;
- retratarea împrumuturilor;
- retratarea unei subvenţii pentru investiţii;
- retratarea unui provizion reglementat;
- retratarea amortizării derogatorii;
- retratarea evaluării stocurilor;
- eliminarea operaţiilor reciproce;
- diferenţa din prima consolidare.

Rezolvare:

1. Determinarea procentajelor de interes şi de control



Societatea	Procentaj de control	Metoda de consolidare	Procentaj de interes
F1	80%	IG	80%
F2	33,33%	IP	33,33%
F3	20%	PE	20%

Scanned with OKEN Scanner

2. Omogenizarea conturilor individuale

2.1 Retratări de omogenizare cu caracter fiscal

A. Anularea amortizărilor degresive la societatea F_1

Este necesară înlocuirea amortizărilor calculate în regim degresiv cu amortizarea lineară. Stornarea amortizărilor exercițiului N are o incidență directă asupra rezultatului exercițiului N, în timp ce stornarea amortizărilor anterioare are efect asupra rezervelor societății F_1.

- Corecția amortizărilor exercițiului N:
  250.000 mii – 200.000 mii = 50.000 mii lei
- Corecția amortizărilor exercițiilor anterioare:
  500.000 mii – 300.000 mii = 200.000 mii lei

281		Amortizarea privind imobilizările corporale	250.000.000 lei	
	1068	Alte rezerve *200.000.000 x (1-0, 25)*		150.000.000 lei
	121	Profit şi pierdere *50.000.000 x (1-0,25)*		37.500.000 lei
	4412	Impozitul pe profit amânat (datorie) *250.000.000 x 0,25*		62.500.000 lei

121		Profit şi pierdere *50.000.000x(1-0,25)*	*37.500.000 lei*	
6912		*Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat 50.000.000 x0,25*	*12.500.000 lei*	
	681	*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*		*50.000.000 lei*

B. Anularea subvenției pentru investiții la societatea F_3

Subvenția primită este de 20.000 mii lei, iar soldul la data de 31.12.N este de 15.000 mii lei, ceea ce înseamnă că societatea F_3 a reluat suma de 5.000 mii lei în contul de rezultate.

Scanned with OKEN Scanner

131		Subvenţii. pentru investiţii	15.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere *5.000.000 x (1-0,25)*	3.750.000 lei	
4412		Impozitul pe profit amânat (creanţă) *5.000.000 x 0,25*	1.250.000 lei	
	1068	Alte rezerve *20.000.000x(1-0,25)*		15.000.000 lei
	4412	Impozitul pe profit amânat (datorie) *20.000.000 x 0,25*		5.000.000 lei
7584		Venituri din subvenţii pentru investiţii	*5.000.000 lei*	
	121	*Profit şi pierdere 5.000.000x(1-0,25)*		*3.750.000 lei*
	7912	*Venituri din impozitul pe profit amânat 5.000.000x0,25*		*1.250.000 lei*

C. Anularea provizionului pentru creşterea preţurilor la F_3

Provizionul a fost constituit în exerciţiul N-1 şi va anulat prin imputarea asupra rezervelor.

1518		Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	20.000.000 lei	
	1068	Alte rezerve *20.000.000x(1-0,25)*		15.000.000 lei
	4412	Impozitul pe profit amânat (datorie) *20.000.000 x 0,25*		5.000.000 lei

2.2. Retratări de omogenizare cu caracter economic

Mărimea retratărilor asupra stocurilor societăţii F_3 la deschiderea şi la închiderea exerciţiului este prezentată în tabelul următor:

mii lei

Metode de evaluare	Stoc iniţial	Stoc final	Variaţia stocului
Metoda CMP (a)	180.000	250.000	70.000
Metoda FIFO (b)	150.000	200.000	50.000
Retratare (b) – (a)	- 30.000	- 50.000	- 20.000

Scanned with OKEN Scanner

Stocul inițial:

106		Rezerve (rezerve F3) *30.000.000 x (1-0,25)*	22.500.000 lei	
4412		Impozitul pe profit amânat	7.500.000 lei	
	1068	(creanță) *30.000.000 x 0,25*		22.500.000 lei
	4412	Alte rezerve Impozitul pe profit amânat (datorie)		7.500.000 lei

121		*Profit şi pierdere (rezultat F3) 30.000.000 x (1-0,25)*	*22.500.000* lei	
6912		*Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat 30.000.000 x 0,25*	*7.500.000* lei	
	711	*Variația stocurilor*		*30.000.000* lei

Stocul final:

121		Profit şi pierdere *50.000.000 x (1-0,25)*	37.500.000 lei	
4412		Impozitul pe profit amânat (creanță) *50.000.000 x 0,25*	12.500.000 lei	
	345	Produse finite		50.000.000 lei

711		*Variația stocurilor*	*50.000.000* lei	
	121	*Profit şi pierdere (rezultat F3) 50.000.000 x (1-0,25)*		*37.500.000* lei
	7911	*Venituri din impozitul pe profit amânat* 50.000.000 x 0,25		*12.500.000* lei

3. Cumularea conturilor anuale ale societăților consolidabile

Trebuie să se țină cont de incidențele înregistrărilor de omogenizare asupra conturilor anuale, înainte de cumularea conturilor:

Active SM	Pasive SM	9.770.000.000 lei	9.770.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Active F_1	Pasive F_1	3.500.000.000 lei	3.500.000.000 lei

Active F_2	Pasive F_2 *1.680.000.000x0,33*	560.000.000 lei	560.000.000 lei

Bilanţul cumulat al societăţilor SM, F_1, F_2 este următorul:

Bilanţ cumulat
încheiat la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări:		Capital social	9.300.000
- corporale	7.350.000	Rezerve	1.080.000
- financiare	2.400.000	Rezultat	1.687.500
Stocuri	1.500.000	Datorii	1.762.500
Creanţe	2.190.000		
Disponibilităţi	390.000		
Total Activ	**13.830.000**	**Total Pasiv**	**13.830.000**

4. Eliminarea operaţiilor reciproce

A. Anularea împrumutului acordat de societatea SM societăţii F_1

Înregistrarea acestei operaţii se face astfel:

- se anulează soldul împrumutului primit de către F_1 şi a împrumutului acordat de societatea SM;
- se anulează cheltuielile cu dobânzile şi veniturile contabilizate de F_1 şi respectiv, de SM;
- se anulează datoria societăţii F_1 faţă de SM şi creanţa societăţii SM asupra societăţii F_1;
- se anulează incidenţa cheltuielilor financiare ale exerciţiului N-1, mărind rezervele societăţii F_1 şi diminuând rezervele societăţii SM.

1661		Datorii către societăţile din cadrul grupului (F_1)	200.000.000 lei	
	2675	Creanţe legate de interesele de participare (SM)		200.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

763		*Venituri din creanţe imobilizate (SM)*	*16.000.000 lei*	
	666	*200.000.000 x 0,08*		*16.000.000 lei*
		Cheltuieli privind dobânzile (F1)		

462		Creditori diverşi (SM) la	200.000.000 lei	
	461	F_1		200.000.000 lei
		Debitori diverşi (F1) la SM		

106		Rezerve (rezerve SM)	12.000.000 lei	
		200.000.000 x0,08x (1-0,25)		
4412		Impozitul pe profit amânat	4.000.000 lei	
		(SM-creanţă)		
	106	*200.000.000x0,08x0,25*		12.000.000 lei
	4412	Rezerve (rezerve F_1)		4.000.000 lei
		Impozitul pe profit amânat		
		(F_1 -datorie)		

B. Anularea profitului asupra stocului înregistrat de societatea SM

Trebuie calculată valoarea profitului intern încorporat în stocurile societăţii F_2 astfel:

mii lei

Felul stocului	**Cost de cumpărare la F_2**	***Cost de producţie* la SM**	**Profit intragrup încorporat în stocurile F_2**
Iniţial	450.000	450.000 x 1/1,2=375.000	75.000
Final	300.000	300.000 x 1/1,2=250.000	50.000

Stocul iniţial: corecţia se efectuează la nivelul procentului de interes deţinut în F_2, deoarece această societate face obiectul unei integrări proporţionale:

106		Rezerve (rezerve SM)	18.750.000 lei	
		75.000.000 x0,33x (1-0,25)		
4412		Impozitul pe profit	6.250.000 lei	
		amânat		
	121	(creanţă)		18.750.000 lei
	4412	*75.000.000x0,33x0,25*		6.250.000 lei
		Profit şi pierdere (rezultat SM)		
		Impozitul pe profit amânat		
		(datorie)		

Scanned with OKEN Scanner

121		*Profit şi pierdere (rezultat SM)*	*18.750.000 lei*	
6912		*75.000.000 x0,33x (1-0,25)*	*6.250.000 lei*	
	711	*Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat (75.000.000x0,33x0,25)*		*25.000.000 lei*
		Variaţia stocurilor		

Stocul final: corecţia se efectuează la nivelul procentului de interes deţinut în F_2, deoarece această societate face obiectul unei integrări proporţionale.

121		Profit şi pierdere (rezultat SM) *50.000.000 x (1-0,25)x0,33*	12.500.000 lei	
4412		Impozitul pe profit amânat (creanţă) *50.000.000 x 0,25x0,33*	4.167.000 lei	
	345	Produse finite		16.667.000 lei

711		*Variaţia stocurilor*	*16.667.000* lei	
	121	*Profit şi pierdere (rezultat SM) 50.000.000 x (1-0,25)x0,33*		*12.500.000* lei
	7911	*Venituri din impozitul pe profit amânat* 50.000.000 x 0,25x0,33		*4.167.000* lei

C. Anularea fluxurilor reciproce de vânzări-cumpărări între SM şi F_2

707		*Venituri din vânzarea mărfurilor SM*	*900.000.000* lei	
	607	*Cheltuieli cu mărfurile achiziţionate F_2*		*900.000.000 lei*

Anularea plusvalorii interne asupra cesiunii de imobilizări se face astfel:
Se determină valoarea netă contabilă a imobilizării la data cesiunii:
Cost de achiziţie 500.000.000 lei
(-) Amortizarea (500.000.000 x 4 x 20%)400.000.000 lei
VMC (Valoare matematică contabilă)100.000.000 lei

Plusvaloarea constatată de societatea SM este de 100.000.000 lei (200.000.000 lei preţ de cesiune diminuat cu 100.000.000 lei reprezentând VMC a imobilizării cedate). Se impune deci:

a) anularea plusvalorii constatate;
b) amortizarea imobilizării pe durata de viaţă rămasă (1 an);
c) restabilirea costului istoric al imobilizării la data intrării în perimetrul de consolidare.

Scanned with OKEN Scanner

(a) Anularea plusvalorii constatate la data cesiunii imobilizării:

121		Profit şi pierdere (rezultat SM) *100.000.000 x (1-0,25)*	75.000.000 lei	
4412		Impozitul pe profit amânat (creanţă) *100.000.000 x 0,25*	25.000.000 lei	
	213	Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii		100.000.000 lei

7583		*Venituri din vânzarea activelor şi*	*200.000.000 lei*	
	121	*alte operaţii de capital*		*75.000..000 lei*
	7911	*Profit şi pierdere (rezultat SM) 100.000.000 x (1-0,25)*		*25.000..000 lei*
	6583	*Venituri din impozitul pe profit amânat (100.000.000 x 0,25)*		*100.000.000 lei*
		Cheltuieli privind activele cedate şi alte operaţii de capital		

(b) Corecţia cheltuielilor cu amortizarea

Cheltuiala de contabilizat este de 100.000.000 lei (adică 500.000.000 lei x 1/5). Cheltuiala contabilizată de societatea F_1 în conturile sale este de 200.000.000/4 = = 50.000.000 lei, deci ea trebuie să înregistreze o cheltuială suplimentară de 50.000.000 lei.

121		Profit şi pierdere (rezultat F_1)	37.500.000 lei	
4412		*50.000.000 x (1-0,25)*	12.500.000 lei	
	281	Impozitul pe profit amânat (creanţă) (*50.000.000 x 0,25)*		50.000.000 lei
		Amortizări privind imobilizările corporale		

Scanned with OKEN Scanner

6811		*Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*50.000.000 lei*	
	121	*Profit şi pierdere (rezultat F_1) 50.000.000 x (1-0,25)*		*37.500.000 lei*
	7911	*Venituri din impozitul pe profit amânat (50.000.000 x 0,25)*		*12.500.000 lei*

(c) Restabilirea costului istoric al imobilizării:

213		Instalaţii tehnice ,mijloace de transport, animale şi plantaţii	400.000.000 lei	
	281	Amortizări privind imobilizările corporale		400.000.000 lei

5. Întocmirea bilanţului consolidat

A. *Înregistrarea diferenţelor rezultate din prima consolidare relativ la societatea F_1*

Diferenţa rezultată din prima consolidare se determină astfel:

Cost de achiziţie al titlurilor (capitaluri proprii F_1) 1.800.000.000 lei

(-) Cota parte a SM deţinută în capitalurile proprii ale F_1 (1.700.000.000 x 80%).360.000.000 lei

Diferenţa din prima consolidare 440.000.000 lei

Această diferenţă rezultată din prima consolidare trebuie repartizată între o diferenţă de evaluare şi o diferenţă de achiziţie.

Diferenţa de evaluare corespunde unei plus valori latente asupra imobilului calculată la nivelul procentajului de interes deţinut, deci 160.000.000 x 80%=128.000.000 lei. Această diferenţă va fi amortizată pe aceeaşi durată ca şi bunul căreia îi corespunde.

Diferenţa de achiziţie se calculează scăzând diferenţa de evaluare din diferenţa rezultată din prima consolidare, deci 440.000.000-128.000.000 = 312.000.000 lei. Această diferenţă trebuie amortizată pe o durată de 5 ani, după cum precizează manualul de consolidare.

Înregistrarea diferenţelor de evaluare şi de achiziţie:

212		Construcţii	128.000.000 lei	
	261	Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului / F_1		128.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

207.01		Fond comercial. Diferenţe de achiziţie	312.000.000 lei	
	261	Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului / F1		312.000.000 lei

Amortizarea diferenţei de evaluare:

121		Profit şi pierdere (rezultat consolidat) (*128.000.000/10)*	12.800.000 lei	
106		Rezerve (rezerve consolidate) *(128.000.000/10)x1,5*	19.200.000 lei	
	281	Amortizări privind imobilizările corporale		32.000.000 lei

6811		*Cheltuieli de exploatare privind*	*12.800.000 lei*	
	121	*amortizarea imobilizărilor Profit şi pierdere (rezultat consolidat) (128.000.000/10)*		*12.800.000 lei*

Amortizarea diferenţei de achiziţie:

121		Profit şi pierdere (rezultat consolidat)	62.400.000 lei	
106		*(312.000.000/5)*	93.600.000 lei	
	2807	Rezerve (rezerve consolidate) *(312.000.000/5)x1,5*		156.000.000 lei
		Amortizarea fondului comercial		

6811		*Cheltuieli de exploatare privind*	*62.400.000 lei*	
	121	*amortizarea imobilizărilor Profit şi pierdere (grup) (312.000.000/5)*		62.400.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

B. Repartizarea capitalurilor proprii ale societăţii F_1 şi eliminarea titlurilor

1012		Capital social	2.000.000.000 lei	
106		(F_1)	362.000.000 lei[1)]	
121		Rezerve (rezerve	400.000.000 lei[2)]	
	261	F_1)		1.360.000.000 lei[3)]
		Profit şi pierdere		
	452.01	(rezultat F_1)		472.400.000 lei
		Titluri de		
	452.02	participare		80.000.000 lei
		deţinute la filiale		
	121	din cadrul		320.000.000 lei
		grupului/ F_1		
	1068	Decontări privind		529.600.000 lei[4)]
		interesele de		
		participare în		
		capital		
		Decontări privind		
		interesele de		
		participare în		
		rezultat		
		Profit şi pierdere		
		(rezultat		
		consolidat)		
		Alte rezerve		
		(rezerve		
		consolidate)		

1) 200.000.000+150.000.000+12.000.000
2) 400.000.000+37.500.000-37.500.000
3) 1.800.000.000-128.000.000-312.000.000
4) 2.362.000.000 – 1.360.000.000 – 472.400.000

C. Repartizarea capitalurilor proprii ale societăţii F_2 şi eliminarea titlurilor:

1012		Capital social (F2)	300.000.000 lei	
106		Rezerve (rezerve F2)	30.000.000 lei	
121		Profit şi pierdere	50.000.000 lei	
	261	(rezultat F2)		300.000.000 lei
		Titluri de participare		
	121	deţinute la filiale din		50.000.000 lei
		cadrul grupului / F2		
	106	Profit şi pierdere		30.000.000 lei
		(rezultat consolidat)		
		Rezerve (rezerve		
		consolidate)		

Scanned with OKEN Scanner

D. Punerea în echivalenţă a societăţii F_3

Capitalurile proprii ale societăţii F_3, după înregistrările de omogenizare şi eliminarea operaţiilor reciproce, sunt următoarele:

Capital social500.000.000 lei
Rezerve 57.500.000 lei
Rezultat 81.250.000 lei
Capital propriu638.750.000 lei

Cota parte ce revine societăţii SM din aceste capitaluri este:
638.750.000x 20%=127.750.000 lei

264		Titluri puse în	127.750.000 lei	
	2633	echivalenţă		100.000.000 lei
		Titluri de participare deţinute la întreprinderi		
	121	asociate din cadrul grupului / F_3		16.250.000 lei
	106	Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		11.500.000 lei
		Rezerve (rezerve consolidate)		

E. *Transferarea rezervelor şi a rezultatului societăţii SM la rezervele şi rezultatul consolidat:*

106		Rezerve (rezerve	669.250.000 lei[1)]	
121		SM)	1.131.250.000 lei[2)]	
	106	Profit şi pierdere		669.250.000 lei
	121	(rezultat SM)		1.131.250.000 lei
		Rezerve (rezerve consolidate)		
		Profit şi pierdere (rezultat consolidat)		

(1) 700.000.000-12.000.000-18.750.000
(2) 1.200.000.000+18.750.000-12.500.000-75.000.000

După parcurgerea etapelor de mai sus se poate întocmi bilanţul consolidat al grupului.

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul consolidat
încheiat la data de 31/12/N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Fond comercial - diferenţă de achiziţie	156.000	Capital social	7.000.000
Imobilizări corporale	7.296.000	Rezerve consolidate	1.127.550
Titluri puse în echivalenţă	127.750	Rezultat consolidat	1.442.300
Stocuri	1.483.333	Interese minoritare în:	
Creanţe	2.225.917	- capitaluri proprii	472.400
Disponibilităţi	390.000	- rezultat	80.000
		Datorii	1.556.750
Total Activ	**11.679.000**	**Total Pasiv**	**11.679.000**

10.2. Aplicaţia nr. 2

Societate SM este societatea mamă a unui grup industrial din Europa cu sediul în România, specializat în fabricarea şi comercializarea de îmbrăcăminte pentru marele public. Producţia grupului este asigurată de către o societate franceză F3 şi o societate braziliană F2, cu un capital de 300.000 mii lei, filială a societăţii SM (SM deţine la această societate toate acţiunile). La data de 01.01.N-2, a achiziţionat 60% din acţiunile societăţii F3 pentru suma de 2.800.000 mii lei. La data achiziţiei, situaţia netă a societăţii F3 era de 4.000.000 mii lei şi auditorul desemnat de societatea SM a pus în evidenţă existenţa unui plus de valoare latentă de 500.000 mii lei la echipamentele tehnologice, durata de funcţionare rămasă a acestor echipamente fiind de 5 ani.

Pentru a spori vânzările sale în Europa, societatea SM împreună cu partenerii săi comerciali au constituit, la data de 01.01.N-1, o societate de distribuţie în Marea Britanie, F_1. Societatea SM deţine 70% din drepturile de vot la societatea F1, cu o participare financiară 1.400.000 mii lei.

La data de 01.01.N, societatea F3 a participat la crearea societăţii F4, în părţi egale au alţi doi parteneri, pentru suma de 200.000 mii lei; această societate are ca obiect de activitate cercetarea noilor produse. Societatea F3 a participat şi la înfiinţarea societăţii F5, aici deţinând un procent de 20% din drepturile de vot (suma plătită fiind de 80.000 mii lei). Obiectul de activitate al societăţii F5 este promovarea şi comercializarea produselor textile. Situaţia netă a societăţii F5, la data achiziţiei titlurilor, era de 300.000 mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

Societatea SM comunică următoarele informaţii privind activitatea grupului în exerciţiul N.

Societatea F1

- F1 a fost creată la data de 01.01.N-1 în colaborare cu un partener englez. Această societate are ca obiect comercializarea produselor grupului în Marea Britanie. Societatea SM a achiziţionat majoritatea drepturilor de vot pentru suma de 1.400.000 mii lei
- Imobilizările constau în două locaţii de comercializare cumpărate în exerciţiile N-1 şi N, valoarea netă contabilă fiind, la data de 31.12.N, de 70.000 lire sterline şi respectiv, 30.000 lire sterline.
- Cursul de schimb al lirei sterline a avut următoarea evoluţie:

- Curs istoric aplicabil imobilizărilor în N-11£= 55.555 lei
- Curs istoric aplicabil imobilizărilor în N1£= 50.000 lei
- Curs istoric aplicabil stocurilor1£= 49.707 lei
- Curs de închidere a exerciţiului N1£= 49.415 lei
- Curs de închidere a exerciţiului N-11£= 52.631 lei
- Curs mediu în exerciţiul N1£= 49.707 lei

Societatea F2

- Grupul a întâmpinat mari dificultăţi în obţinerea informaţiilor financiare necesare pentru consolidarea acestei filiale.

Societatea F3

- F3 a înregistrat în fiecare an amortizările după metoda degresivă; folosirea amortizărilor lineare ar fi dus la cheltuieli cu amortizarea în exerciţiul N de 300.000 mii lei (cheltuiala cu amortizarea degresivă în exerciţiul N a fost de 400.000 mii lei, iar în anul N-1 de 500.000 mii lei)
- F3 evaluează stocurile deţinute cu ajutorul metodei CMP, dar manualul de consolidare indică folosirea metodei FIFO.

mii lei

Metoda de evaluare	Stoc iniţial	Stoc final
Metoda CMP	1.000.000	1.200.000
Metoda FIFO	1.100.000	1.350.000

- F3 deţine o creanţă în valoare de 30.000 mii lei asupra societăţii F4

Societatea F4

- F4 a primit la data de 01.07.N o subvenţie pentru investiţii de 80.000 mii lei, pentru achiziţionarea unei imobilizări; această subvenţie este reluată în contul de rezultate al societăţii F4 pe o perioadă de 10 ani. Manualul de consolidare indică faptul că subvenţia pentru investiţii trebuie reluată la rezerve.

Scanned with OKEN Scanner

Societatea F5

- F5 a cumpărat mărfuri de la societatea F3 pentru suma de 100.000 mii lei în cursul exercițiului N. La închiderea exercițiului N, F5 deține încă mărfuri în valoare de 50.000 mii lei (profitul societății F3, corespunzător stocului din activul societății F5, este de 10.000 mii lei)
- AGA a hotărât distribuirea de dividende în valoare de 50.000 mii lei din profitul exercițiului N-1

Societatea SM

- SM a contabilizat, în cursul exercițiului N, un provizion pentru riscuri și cheltuieli de 200.000 mii lei, aferent unui litigiu comercial cu un client francez;
- SM deține, în postul său de imobilizări financiare, o garanție de 300.000 mii lei.

Situațiile financiare individuale ale societăților din cadrul grupului se prezintă astfel:

Bilanțul societății SM
încheiat la data de 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări:		Capital social	5.000.000
• corporale	1.500.000	Rezerve	500.000
• financiare	4.500.000	Rezultat	400.000
Creanțe	300.000	Prov. pentru riscuri	200.000
Disponibilități	700.000	Datorii	900.000
Total Activ	**7.000.000**	**Total Pasiv**	**7.000.000**

Bilanțul societății F1
încheiat la data de 31.12.N

lire sterline

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale	17.100	Capital social	34.200
Stocuri	3.420	Rezerve	8.550
Creanțe (1)	27.360	Rezultat	10.260
Disponibilități	6.840	Datorii	1.710
Total Activ	**54.720**	**Total Pasiv**	**54.720**

(1) din care 5.130 £ creanțe clienți aferente anului N-1

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul societăţii F2
încheiat la data de 31.12.N

reali

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale	60.000	Capital social	47.540
Stocuri	10.000	Rezerve	8.000
Creanţe	13.000	Rezultat	400
Disponibilităţi	2.940	Datorii	30.000
Total Activ	**85.940**	**Total Pasiv**	**85.940**

Bilanţul societăţii F3
încheiat la data de 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări:		Capital social	4.000.000
• corporale	3.000.000	Rezerve	400.000
• financiare	280.000	Rezultat	300.000
Stocuri	1.200.000	Datorii	930.000
Creanţe	1.000.000		
Disponibilităţi	150.000		
Total Activ	**5.630.000**	**Total Pasiv**	**5.630.000**

Bilanţul societăţii F4
încheiat la data de 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale	700.000	Capital social	600.000
Disponibilităţi	92.000	Rezerve	60.000
		Rezultat	10.000
		Subvenţii	72.000
		Datorii	50.000
Total Activ	**792.000**	**Total Pasiv**	**792.000**

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţ societate F5
încheiat la data de 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale	200.000	Capital social	150.000
Stocuri	50.000	Rezerve	150.000
Creanţe	80.000	Rezultat	-50.000
Disponibilităţi	20.000	Datorii	100.000
Total Activ	**350.000**	**Total Pasiv**	**350.000**

Etapele rezolvării aplicaţiei:

1. Stabilirea organigramei grupului pentru determinarea procentajelor de control, de interes şi a metodelor de consolidare aplicabile societăţilor din cadrul grupului. Explicarea oricărei opţiuni de excludere a unei societăţi din perimetrul de consolidare.
2. Prezentarea înregistrărilor de omogenizare a conturilor individuale anuale.
3. Cumularea conturilor societăţilor consolidabile
4. Eliminarea operaţiilor reciproce
5. Determinarea mărimii diferenţelor din prima consolidare şi prezentarea bilanţului consolidat la 31.12.N. Manualul de consolidare indică faptul că diferenţele de evaluare sunt integral contabilizate, contrapartida în pasiv echivalând cu descompunerea lor într-o diminuare a valorii titlurilor la nivelul procentajului de interes deţinut în societatea consolidată şi la constatarea de interese minoritare. Diferenţele de achiziţie vor face obiectul unui amortisment pe o durată de 5 ani.

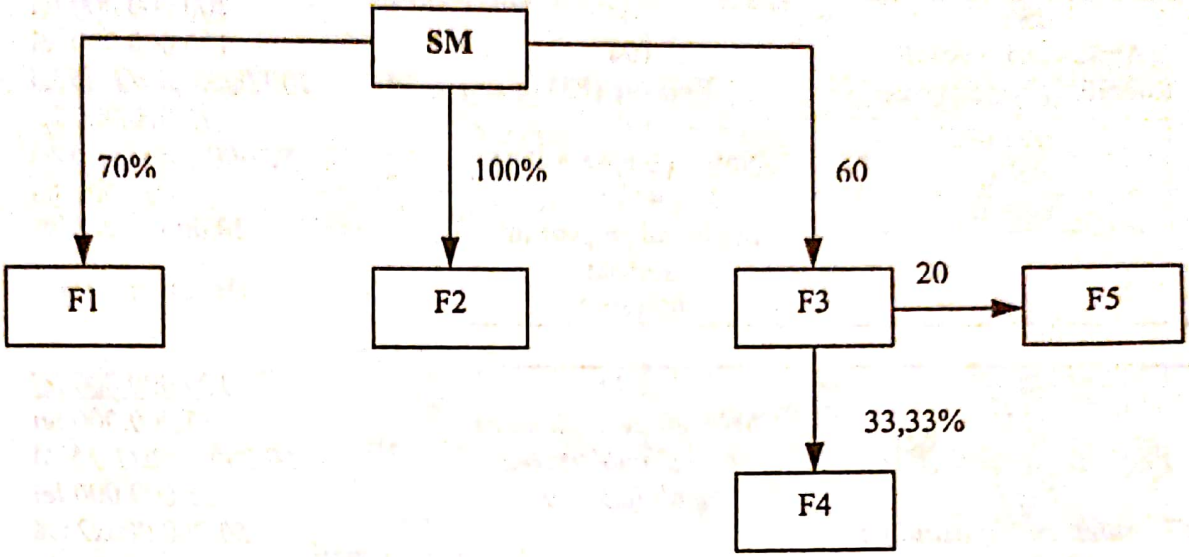
Dificultăţi abordate:

- conversia conturilor filialelor străine;
- retratarea amortizărilor derogatorii;
- retratarea subvenţiei pentru investiţii;
- retratarea metodelor de evaluare a stocurilor;
- eliminarea operaţiilor reciproce fără incidenţă asupra rezultatului;
- eliminarea provizionului intern;
- retratarea plus valorii din cedarea imobilizărilor;
- diferenţa din prima consolidare.

Scanned with OKEN Scanner

Rezolvare:

1. Determinarea procentajelor de interes şi de control



Cu toate că societatea F2 este deţinută în proporţie de 100% de societatea SM, ea este exclusă din perimetrul de consolidare deoarece informaţiile necesare pentru consolidare nu au putut fi obţinute în termenul cerut de comisarii de conturi. Ca atare, grupul a decis excluderea acestei filiale din perimetrul de consolidare.

Societatea	Procentaj de control	Metoda de consolidare	Procentaj de interes
F1	70%	IG	70%
F2	Neconsolidată	-	-
F3	60%	IG	60%
F4	33,33%	IP	20%
F5	20%	PE	12%

2. Omogenizarea conturilor individuale

2.1. Retratări de omogenizare cu caracter fiscal

A. Anularea amortizărilor degresive înregistarte la societatea F3

Este necesară înlocuirea amortizărilor degresive cu amortizarea lineară. Stornarea amortizărilor exerciţiului N are o incidenţă directă asupra rezultatului exerciţiului N, în timp ce stornarea amortizărilor anterioare are efect asupra rezervelor societăţii F1.

Corecţia amortizărilor exerciţiului N:

400.000.000 – 300.000.000 = 100.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Corecţia amortizărilor exerciţiilor anterioare:
500.000.000 – 300.000.000 = 200.000.000 lei

281 Amortizări privind imobilizările corporale	=	% 106 Rezerve (F3) 121 Profit şi pierdere (F3) 4412 Impozitul pe profitul amânat (datorie)	300.000.000 lei 150.000.000 lei *200.000.000x(1-25%)* 75.000.000 lei *50.000.000x(1-25%)* 75.000.000 lei *250.000.000x25%*
% 121 *Profit şi pierdere (F3)* *6912* *Cheltuieli cu impozitul pe profitul amânat*	=	*6811* *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*100.000.000 lei* *75.000.000 lei* *50.000.000x(1-25%)* *25.000.000 lei* *50.000.000x25%*

B. Anularea subvenţiei pentru investiţii la societatea F4

Subvenţia primită este de 80.000 mii lei. Ea este reluată în contul de rezultate al societăţii F4 pe o perioadă de 10 ani, deci suma aferentă exerciţiului N este de 8.000 mii lei (adică 80.000 mii lei / 10 ani).

% 131 Subvenţii. pt. investiţii 121 Profit şi pierdere (F4) 4412 Impozit pe profit amânat (creanţă)	=	% 106 Rezerve (F4) 4412 Impozit pe profit amânat (datorie)	80.000.000 lei 72.000.000 lei 6.000.000 lei *8.000.000x(1-25%)* 2.000.000 lei *8.000.000x25%*	80.000.000 lei 60.000.000 lei *80.000.000x(1-25%)* 20.000.000 lei *80.000.000x25%*
7584 *Venituri din subvenţii pt.investiţii*	=	% 121 *Profit şi pierdere (F3)* 791 *Venituri din impozitul pe profit amânat*	*8.000.000 lei* *6.000.000 lei* *8.000.000x(1-25%)* *2.000.000 lei* *8.000.000x25%*	

Scanned with OKEN Scanner

2.2. Retratări de omogenizare cu caracter economic

Valoarea retratărilor asupra stocurilor societății F3, la deschiderea și la închiderea exercițiului, este prezentată în tabelul următor:

mii lei

Metode de evaluare	Stoc inițial	Stoc final	Variația stocului
Metoda CMP (a)	1.000.000	1.200.000	200.000
Metoda FIFO (b)	1.100.000	1.350.000	250.000
Retratare (b) – (a)	100.000	150.000	- 50.000

Stocul inițial:

%	=	%	100.000.000 lei / 100.000.000 lei
121		106	75.000.000 lei / 75.000.000 lei
Profit și pierdere (F3)		Rezerve (F3)	*100.000.000x(1-25%)* / *100.000.000x(1-25%)*
4412		4412	25.000.000 lei / 25.000.000 lei
Impozit pe profit amânat (creanță)		Impozit pe profit amânat (datorie)	*100.000.000x25%* / *100.000.000x25%*

607	=	%	*100.000.000 lei*
Cheltuieli cu mărfurile		*121*	*75.000.000 lei*
		Profit și pierdere (F3)	*100.000.000x(1-25%)*
		791	*25.000.000 lei*
		Venituri din impozitul pe profit amânat	*100.000.000x25%*

Stocul final:

371	=	%	150.000.000 lei
Mărfuri		121	112.500.000 lei
		Profit și pierdere (F3)	*150.000.000x(1-25%)*
		4412	37.500.000 lei
		Impozit pe profit amânat (creanță)	*150.000.000x25%*

%	=	*607*	*150.000.000 lei*
121		*Cheltuieli cu mărfurile*	*112.500.000 lei*
Profit și pierdere F3			*150.000.000x(1-25%)*
6912			*37.500.000 lei*
Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat			*150.000.000x25%*

Scanned with OKEN Scanner

2.3 Conversia situaţiilor financiare exprimate în devize

A. Conversia elementelor nemonetare la cursul istoric:

Imobilizări:
- existente în bilanţ la 01.01.N-1 11.970 £ x 55.555 = 665.000 mii lei
- achiziţionate în exerciţiul N 5.130 £ x 50.000 = 256.500 mii lei

Stocuri: 3.420 £ x 49.707 = 170.000 mii lei

Capitaluri proprii:

Societatea SM deţine 70% pentru 1.400.000 mii lei, adică:

1.400.000mii lei/70% =2.000.000 mii lei

Rezerve [1]: 8.550 £ x 54.970 = 470.000 mii lei

[1] Rezervele corespund unei afectări a rezultatului exerciţiului N-1, cursul de schimb este determinat în felul următor: 470.000 mii lei / 8.550 £ = 54.970 lei

B. Conversia elementelor monetare la cursul de închidere

Creanţe N-1: 5.130 £ x 52.631 = 270.000 mii lei
Creanţe N: 22.230 £ x 49.415 = 1.098.500 mii lei
Disponibilităţi: 6.840 £ x 49.415 = 338.000 mii lei
Datorii: 1.710 £ x 49.415 = 84.500 mii lei

Determinarea rezultatului exerciţiului:

mii lei

Element	Suma		Element	Suma		Element
Imobilizări	921.500		Capitaluri proprii	2.000.000		Rezultat
Stocuri	170.000		Rezerve	470.000		
Creanţe	1.368.500		Datorii	84.500		
Disponibilităţi	338.000					
Total	**2.798.000**	**-**	**Total**	**2.554.500**	**=**	**243.500**

Bilanţul societăţii F1
încheiat la data de 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale	921.500	Capital social	2.000.000
Stocuri	170.000	Rezerve	470.000
Creanţe	1.368.500	Rezultat	243.500
Disponibilităţi	338.000	Datorii	84.500
Total Activ	**2.798.000**	**Total Pasiv**	**2.798.000**

Scanned with OKEN Scanner

3. Cumularea conturilor anuale ale societăţilor consolidabile

Trebuie să se ţină cont de incidenţele înregistrărilor de omogenizare asupra conturilor anuale, înainte de cumularea conturilor:

Active M	=	Pasive M	7.000.000.000 lei
Active F1	=	Pasive F1	2.798.000.000 lei
Active F3	=	Pasive F3	6.105.000.000 lei
Active F4 794.000.000 x 33,33%	=	Pasive F4 794.000.000 x 33,33%	264.667.000 lei

Bilanţ cumulat M+F1+F3+F4
încheiat la data de 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Imobilizări:		Capital social	11.200.000
• corporale	5.954.833	Rezerve	1.635.000
• financiare	4.780.000	Rezultat	1.057.333
Stocuri	1.520.000	Prov. pentru riscuri	200.000
Creanţe	2.694.167	Datorii	2.075.333
Disponibilităţi	1.218.666		
Total activ	**16.167.666**	**Total pasiv**	**16.167.666**

4. Eliminarea operaţiilor reciproce

A. *Eliminarea conturilor reciproce creanţe/datorii între societăţile F3 şi F4*

Societatea F3 are o creanţă în valoare de 30.000 mii lei asupra societăţii F4. F4 face obiectul unei consolidări prin metoda integrării proporţionale. Datoriile care apar în pasiv sunt cumulate în bilanţul grupului la nivelul procentului de control, adică 50.000.000 x 33,33% = 16.667.000 lei. În acest fel are loc o limitare a eliminărilor conturilor reciproce la nivelul sumei cumulate în bilanţul grupului, diferenţa corespunzând unei creanţe asupra altor acţionari ai societăţii F4.

462 Creditori diverşi /F_3 la F_4	=	461 Debitori diverşi / F_4 la F3	16.667.000 lei

B. Anularea profitului intern asupra stocurilor realizat la societatea F3

Stocul final: profitul intern asupra stocurilor, constatat la o societate pusă în echivalenţă, este asimilat, la nivelul procentajului de interes, unui venit constatat în avans care este reintegrat în contul de rezultat al societăţii consolidante în anul următor constatării acestuia.

Scanned with OKEN Scanner

%	=	472	2.000.000 lei
121		Venituri înregistrate în	1.500.000 lei
Profit şi pierdere (F3)		avans	*10.000.000x(1-25%)x20%*
4412			500.000 lei
Impozit pe profit amânat (creanţă)			*10.000.000x25%x20%*
707	=	%	*2.000.000 lei*
Venituri din vânzarea mărfurilor		*121*	*1.500.000* lei
		Profit şi pierdere (F3)	
		791	*500.000* lei
		Venituri din impozitul pe profit amânat	

C. Anularea fluxurilor reciproce cumpărări/vânzări între societăţile F5 şi F3

Având în vedere faptul că societatea F5 este consolidată prin metoda punerii în echivalenţă, nu au loc eliminări ale operaţiilor reciproce. La final doar situaţia netă a societăţii F5 va fi luată în calcul la punerea în echivalenţă a titlurilor deţinute de societatea F3 la societatea F5, celelalte posturi din bilanţ şi din contul de profit şi pierdere nefiind reţinute în situaţiile financiare consolidate ale grupului.

5. Întocmirea bilanţului consolidat

A. Înregistrarea diferenţei rezultată din prima consolidare aferentă societăţii F3

Această diferenţă se determină astfel:
Cost de achiziţie al titlurilor 2.800.000 mii lei
(-) Cota parte deţinută de SM în capitalurile proprii ale F3
4.000.000 mii lei x 60% : 2.400.000 mii lei
Diferenţa rezultată din prima consolidare 400.000 mii lei

Această diferenţă rezultată din prima consolidare trebuie repartizată între o diferenţă de evaluare şi o diferenţă de achiziţie.

Diferenţa de evaluare corespunde unei plus valori latente asupra utilajului calculată la nivelul procentajului de interes deţinut, deci 500.000.000 x 60% = = 300.000.000 lei. Durata amortizării acestei diferenţe este identică duratei bunului căruia îi corespunde, adică 5 ani. Totuşi, manualul de consolidare precizează că plusvaloarea latentă trebuie contabilizată în întregime. Este, deci, necesară contabilizarea plusvalorii de 500.000 mii lei, în pasiv această plusvaloare având în contrapartidă o diminuare a valorii titlurilor de participare şi constatarea de interese minoritare.

Diferenţa de achiziţie corespunde diferenţei între abaterea rezultată din prima consolidare şi abaterea din evaluare, deci 400.000.000 – 300.000.000 = 100.000.000 lei.

Scanned with OKEN Scanner

Această diferenţă trebuie amortizată pe o durată de 5 ani, după cum precizează manualul de consolidare.

Înregistrarea diferenţelor de evaluare şi de achiziţie:

2131 Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru)	=	% 261 Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului / F3 452.01 Interese minoritare în capitalul propriu	500.000.000 lei 300.000.000 lei 200.000.000 lei
207.01 Fond comercial. Diferenţe de achiziţie	=	261 Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului / F3	100.000.000 lei

Amortizarea diferenţei de evaluare:

% 121 Profit şi pierdere (grup) 106 Rezerve (grup) 452.01 Interese minoritare în capitalul propriu	=	281 Amortizări privind imobilizările corporale	300.000.000 lei 60.000.000 lei *(300.000.000/5)* 120.000.000 lei *(300.000.000/5)x2* 120.000.000 lei *(200.000.000/5)x3*
6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	=	% 121 *Profit şi pierdere (grup)* *452.02* *Interese minoritare în rezultate*	*100.000.000 lei* *60.000.000 lei* *(300.000.000/5)* *40.000.000 lei* *(200.000.000/5)*

Amortizarea diferenţei de achiziţie:

% 121 Profit şi pierdere (grup) 106 Rezerve (grup)	=	2807 Amortizarea fondului comercial	60.000.000 lei 20.000.000 lei *(100.000.000/5)* 40.000.000 lei *(100.000.000/5)x2*

Scanned with OKEN Scanner

6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	=	*121* *Profit şi pierdere (grup)*	*20.000.000 lei* *(100.000.000/5)*

B. Înregistrarea diferenţei rezultată din prima consolidare aferentă societăţii F5

Această diferenţă se determină astfel:

Cost de achiziţie al titlurilor F5	80.000 mii lei
(-) Cota parte deţinută de SM în capitalurile proprii aleF5 300.000.000. x 20%	60.000 mii lei
Diferenţa rezultată din prima consolidare:	***20.000 mii lei***

Având în vedere faptul că societatea F5 este consolidată prin punerea în echivalenţă, diferenţa rezultată din prima consolidare nu este împărţită în diferenţă de evaluare şi diferenţă de achiziţie. Efectiv, în cazul consolidării prin punere în echivalenţă, diferenţa rezultată din prima consolidare este imputată diferenţei de achiziţie.

Aşa cum indică manualul de consolidare, plus valorile latente trebuie contabilizate în întregime. Astfel, înregistrarea diferenţei de evaluare de 100.000 mii lei are în contrapartidă, în pasiv, o diminuare a valorii titlurilor la nivelul procentajului de participare şi constatarea de interese minoritare.

Înregistrarea diferenţelor de achiziţie:

207.01 Fond comercial. Diferenţa de achiziţie	=	% 2633 Titluri de participare deţinute la întreprinderi asociate din cadrul grupului / F5 la F3 452.01 Interese minoritare în capitalul propriu	100.000.000 lei 20.000.000 lei 80.000.000 lei

Amortizarea diferenţei de achiziţie:

% 121 Profit şi pierdere (grup) [1] 452.01 Interese minoritare în capitalul propriu	=	2807 Amortizarea fondului comercial	20.000.000 lei 2.400.000 lei *(100.000.000/5)x12%* 17.600.000 lei *(100.000.000/5)x88%*

1) 12% este procentajul de interes în societatea F5

Scanned with OKEN Scanner

6811	=	%		*20.000.000 lei*
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor				*100.000.000/5*
		121		*2.400.000 lei*
		Profit şi pierdere (grup)		
		452.02		*17.600.000 lei*
		Interese minoritare în rezultate		

C. Repartizarea capitalurilor proprii ale societăţii F1 şi eliminarea titlurilor de participare

%	=	%	2.723.500.000 lei	2.723.500.000 lei
1012		261	2.000.000.000 lei	1.400.000.000 lei
Capital social (F1)		Titluri de participare		
106		deţinute la filiale din	470.000.000 lei	
Rezerve (F1)		cadrul grupului / F1		741.000.000 lei
121		452.01	243.500.000 lei	*(2.470.000.000x30%)*
Profit şi pierdere (F1)		Interese minoritare		
		în capitaluri proprii		73.050.000 lei
		452.02		*(243.500.000x30%)*
		Interese minoritare		170.450.000 lei
		în rezultate		*(243.500.000x70%)*
		121		329.000.000 lei
		Profit şi pierdere		
		(consolidat)		
		106		
		Rezerve		
		(consolidate)[1]		

1) 2.470.000.000 x 70% - 1.400.000.000

D. Punerea în echivalenţă a societăţii F5

Capitalurile proprii ale societăţii, după înregistrările de omogenizare şi eliminarea operaţiilor reciproce, sunt următoarele:

Capital social 150.000 mii lei
Rezerve 150.000 mii lei
Rezultatul exerciţiului - 50.000 mii lei
Capital propriu 250.000 mii lei

Aşadar, cota parte din situaţia netă ce revine societăţii SM este în valoare de: 250.000.000 x 12% = 30.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

264	=	%		30.000.000 lei
Titluri puse în echivalență		2633		60.000.000 lei
		Titluri de participare deținute în întreprinderi asociate grupului / F5		*(80.000.000-20.000.000)*
		121		-6.000.000 lei
		Profit și pierdere (consolidat)		*(-50.000.000x12%)*
		106		-24.000.000 lei
		Rezerve (consolidate)		

E. Repartizarea capitalurilor proprii ale societății F4 și eliminarea titlurilor

%	=	%	241.333.000 lei	200.000.000 lei
1012		261	200.000.000 lei	200.000.000 lei
Capital social (F4)		Titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului /F4	40.000.000 lei	
106				800.000 lei
Rezerve (F4)		121	1.333.000 lei	*(1.333.000x60%)*
121		Profit și pierdere (consolidat)		-56.000.000 lei
Profit și pierdere (F4)		106		96.000.000 lei
		Rezerve (consolidate) [1]		*(240.000.000x40%)*
		452.01		533.000 lei
		Interese minoritare în capitaluri proprii		*(1.333.000x40%)*
		452.02		
		Interese minoritare în rezultat		

1) (200.000.000 +40.000.000) x 60% -200.000.000

F. Repartizarea capitalurilor proprii ale societății F3 și eliminarea titlurilor

%	=	%	5.036.000.000 lei	5.036.000.000 lei
1012		261	4.000.000.000 lei	2.400.000.000 lei
Capital social (F3)		Titluri de participare deținute la filiale din cadrul grupului /F3		*(2.800.000.000-400.000.000)*
106			625.000.000 lei	
Rezerve (F3)		121		
121		Rezultat (consolidat)	411.000.000 lei	246.600.000 lei
Profit și pierdere (F3)		106		*(411.000.000x60%)*
		Rezerve (consolidate) [1]		375.000.000 lei
		452.01		
		Interese minoritare în capitalul propriu		1.850.000.000 lei
		452.02		*(4.625.000.000x40%)*
		Interese minoritare în rezultat		164.400.000 lei
				(411.000.000 x 40%)

1) 4.625.000.000 x 60% - 2.400.000.000

Scanned with OKEN Scanner

G. Transferarea rezervelor şi a rezultatelor societăţii M la rezerve şi rezultat consolidat

%	=	%	900.000.000 lei	900.000.000 lei
106		106	500.000.000 lei	500.000.000 lei
Rezerve (SM)		Rezerve (consolidate)		
121		121	400.000.000 lei	400.000.000 lei
Profit şi pierdere (SM)		Profit şi pierdere (consolidat)		

După înregistrarea tuturor operaţiilor prezentate mai sus se poate întocmi bilanţul consolidat al grupului care se prezintă astfel:

Bilanţul consolidat
încheiat la data de 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Diferenţă de achiziţie	120.000	Capital social	5.000.000
Imobilizări:		Rezerve	946.400
• corporale	6.154.833	Rezultat	729.450
• financiare	300.000	Interese minoritare în:	
Titluri puse în echivalenţă	30.000	- capitaluri proprii	2.847.000
Stocuri	1.520.000	- rezultat	237.983
Creanţe	2.678.000	Prov. risc şi cheltuieli	200.000
Disponibilităţi	1.218.666	Datorii	2.060.666
Total Activ	**12.021.499**	**Total Pasiv**	**12.021.499**

10.3. Aplicaţia nr. 3

Societatea SM este societatea mamă a unui grup industrial specializat în fabricarea şi comercializarea materialelor necesare în efectuarea scufundărilor. Producţia grupului este asigurată de societatea F3. La data de 01.01. N-2, societatea SM a achiziţionat 80% din capitalul societăţii F1, pentru suma de 2.300.000 mii lei. La data acestei achiziţii, situaţia netă a societăţii F1 se ridica la 2.500.000 mii lei şi auditorul desemnat de societatea SM a pus în evidenţă existenţa unei plus valori latente de 100.000 mii lei asupra unui teren şi de 200.000 mii lei asupra unei maşini industriale (durata rămasă de amortizat a echipamentului industrial era, la data achiziţiei titlurilor, de 10 ani).

Pentru a controla circuitul comercializării produselor sale, societatea SM a achiziţionat titluri de participare la societatea F2, al cărei obiect de activitate este comercializarea de articole sportive. Achiziţia a fost efectuată la data de 01.01.N pentru suma de 400.000 mii lei, echivalentul a 20% din capital. Societatea F1 a achiziţionat 30% din capitalul societăţii F2 pentru suma de 600.000 mii lei.

Scanned with OKEN Scanner

Societatea F2 deţine, împreună cu alţi doi parteneri, o parte din acţiunile societăţii F4, al cărei obiect de activitate este promovarea produselor societăţilor acţionare.

Societatea SM a achiziţionat, la data de 01.07.N-2, 20% din titlurile societăţii F3 pentru suma de 30.000 mii lei. Situaţia netă a societăţii F3 se ridica la 200.000 mii lei la data achiziţiei titlurilor. F3 este o societate specializată în efectuarea de cercetări aplicate.

Societatea SM comunică următoarele informaţii privind activitatea grupului în exerciţiul N:

Societatea F1

- F1 a încheiat la data de 01.01.N-1 un contract de leasing cu o valoare iniţială de 500.000 mii lei, obiectul contractului fiind un utilaj cu o durată de utilizare de 5 ani. Contractul este încheiat pe o perioadă de 5 ani, plăţile fiind în sumă de 130.000 mii lei anual, efectuate la sfârşitul fiecărei perioade.
- în pasivul societăţii F1 figurează o datorie faţă de un furnizor în valoare de 150.000 mii lei, constând într-un efect comercial de plătit.

Societatea F2

- F2 evaluează stocurile sale conform metodei CMP, dar manualul de consolidare preconizează folosirea metodei FIFO.

mii lei

Metode de evaluare	Stoc iniţial	Stoc final
Metoda CMP	500.000	400.000
Metoda FIFO	570.000	450.000

- F2 deţine o creanţă de 150.000 mii lei asupra societăţii F1. Acest efect, care figurează în pasivul bilanţului societăţii F1, a fost scontat de societatea F2 ca urmare a dificultăţilor de trezorerie întâmpinate. Comisionul perceput de bancă pentru scontarea titlului a fost de 6.000 mii lei.

Societatea F3

- F3 a înregistrat în N-1 un provizion pentru creşterea preţurilor.

Societatea F4

- F4 a înregistrat amortizări derogatorii asupra imobilizărilor, constând în echipamente de cercetare. Constatarea amortizărilor lineare determină cheltuieli de amortizare de 40.000 mii lei pentru exerciţiile N şi N-1 (cheltuielile cu amortizarea degresivă în anul N au fost de 50.000 mii lei, iar în anul N-1 de 70.000 mii lei)

Scanned with OKEN Scanner

Societatea SM

- deţine conturi curente cu anumite societăţi din cadrul grupului, situaţia netă a acestor conturi este următoarea:
  - cont curent creditor de 50.000 mii lei cu F2
  - cont curent debitor de 70.000 mii lei cu F1; acest cont a dat naştere unei dobânzi vărsate de F1 în exerciţiul N de 11.000 mii lei;
  - cont curent debitor de 20.000 mii lei cu F4; acest cont a dat naştere unei dobânzi vărsate de F4 în exerciţiul N de 3.000 mii lei.

Etapele rezolvării aplicaţiei:

1. Stabilirea organigramei grupului pentru determinarea procentajelor de control, de interes şi a metodelor de consolidare aplicabile diferitelor societăţi din grup. Motivarea oricărei opţiuni de eliminare a unei societăţi din perimetrul de consolidare.
2. Prezentarea înregistrărilor de omogenizare a conturilor individuale anuale.
3. Cumularea conturilor societăţilor consolidabile
4. Eliminarea operaţiilor reciproce
5. Determinarea valorii diferenţelor din prima consolidare şi prezentarea bilanţului consolidat la 31.12.N (manualul de consolidare prevede faptul că abaterile de evaluare sunt contabilizate la nivelul procentajului de participare deţinut în filialele consolidate, iar abaterile de achiziţie fac obiectul unui amortisment pe o durată de 5 ani).

Dificultăţi abordate:

- retratarea amortismentelor degresive;
- retratarea unui provizion pentru creşteri de preţuri;
- retratarea metodelor de evaluare a stocurilor;
- retratarea leasing-ului;
- eliminarea operaţiilor reciproce;
- diferenţa din prima consolidare.

Situaţiile financiare ale societăţilor grupului se prezintă astfel:

Bilanţul societăţii SM
încheiat la 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări:		Capital social	4.500.000
• corporale	2.000.000	Rezerve	450.000
• financiare	2.730.000	Rezultat	200.000
Creanţe	350.000	Datorii	225.000
Disponibilităţi	295.000		
Total Activ	**5.375.000**	**Total Pasiv**	**5.375.000**

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul societăţii F1
încheiat la data 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale	1.800.000	Capital social	2.500.000
Titluri de participare	600.000	Rezerve	250.000
Stocuri	400.000	Rezultat	140.000
Creanţe	550.000	Datorii	600.000
Disponibilităţi	140.000		
Total Activ	**3.490.000**	**Total Pasiv**	**3.490.000**

Bilanţul societăţii F2
încheiat la data 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale	1.400.000	Capital social	2.000.000
Titluri de participare	100.000	Rezerve	200.000
Împrumuturi acordate	60.000	Rezultat	60.000
Stocuri	400.000	Datorii	390.000
Creanţe	640.000		
Disponibilităţi	50.000		
Total Activ	**2.650.000**	**Total Pasiv**	**2.650.000**

Bilanţul societăţii F3
încheiat la data 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale	80.000	Capital social	200.000
Stocuri	200.000	Rezerve	20.000
Creanţe	40.000	Rezultat	-15.000
Disponibilităţi	15.000	Prov. pt. creşterea preţurilor	30.000
		Datorii	100.000
Total Activ	**335.000**	**Total Pasiv**	**335.000**

Scanned with OKEN Scanner

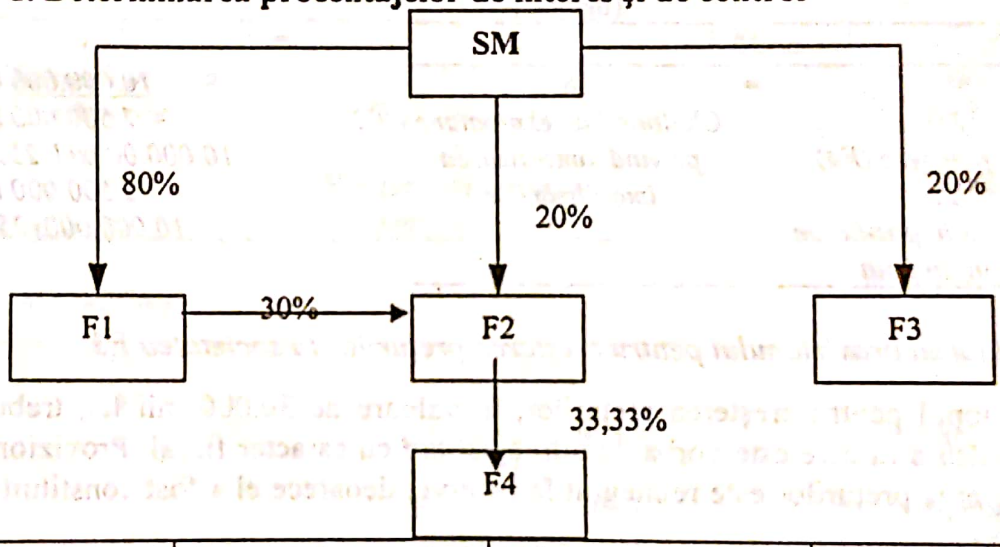
Bilanţul societăţii F4
încheiat la data 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări corporale	400.000	Capital social	300.000
		Rezerve	30.000
		Rezultat	24.000
Stocuri	100.000	Amortizări derogatorii	40.000
Disponibilităţi	44.000	Datorii	150.000
Total Activ	**544.000**	**Total Pasiv**	**544.000**

Rezolvare:

1. Determinarea procentajelor de interes şi de control



Societatea	Procentaj de control	Metoda de consolidare	Procentaj de interes
F1	80%	IG	80%
F2	50%	IG	44%
F3	20%	PE	20%
F4	33,33%	IP	15%

2. Omogenizarea conturilor individuale

2.1 Retratări de omogenizare cu caracter fiscal

A. Anularea amortizărilor degresive la societatea F4

Este necesară înlocuirea amortizărilor degresive cu amortizările lineare. Stornarea amortizărilor exerciţiului N are o incidenţă directă asupra rezultatului

Scanned with OKEN Scanner

exercițiului N, în timp ce stornarea amortizărilor exercițiilor anterioare modifică rezervele societății F4.

Corecția amortizărilor exercițiului N:
50.000.000-40.000.000 = 10.000.000 lei
Corecția amortizărilor exercițiilor precedente:
70.000.000-40.000.000 = 30.000.000 lei

1518 Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli	=	% 106 Rezerve (F4) 121 Profit și pierdere (F4) 4412 Impozit pe profit amânat (datorie)	40.000.000 lei 22.500.000 lei *30.000.000x75%* 7.500.000 lei *10.000.000x75%* 10.000.000 lei *40.000.000x25%*
% *121* *Profit și pierdere (F4)* *6912* *Cheltuieli cu impozitul pe profitul amânat*	=	*681* *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	*10.000.000 lei* *7.500.000 lei* *10.000.000x(1-25%)* *2.500.000 lei* *10.000.000x25%*

B. Anularea provizionului pentru creșterea prețurilor la societatea F3

Provizionul pentru creșterea prețurilor, în valoare de 30.000 mii lei, trebuie anulat în măsura în care este vorba de o înregistrare cu caracter fiscal. Provizionul pentru creșterea prețurilor este reintegrat în rezerve, deoarece el a fost constituit în exercițiul N-1.

1518 Alte provizioane pentru riscuri și cheltuieli	=	% 106 Rezerve (F3) 4412 Impozit pe profitul amânat (datorie)	30.000.000 lei 22.500.000 lei *30.000.000x(1-25%)* 7.500.000 lei *30.000.000x25%*

2.2 Retratări de omogenizare cu caracter economic

A. Retratarea metodelor de evaluare a stocurilor la F2

Valoarea retratărilor asupra stocurilor la deschiderea și la închiderea exercițiului este prezentată în tabelul următor:

Scanned with OKEN Scanner

mii lei

Metode de evaluare	Stoc inițial	Stoc final	Variația stocului
Metoda CMP (a)	500.000	400.000	100.000
Metoda FIFO (b)	570.000	450.000	120.000
Retratare (b) – (a)	70.000	50.000	20.000

Stocul inițial:

%	=	%	70.000.000 lei	70.000.000 lei
106		106	52.500.000 lei	52.500.000 lei
Profit și pierdere (F2)		Rezerve (F2)	*70.000.000x(1-25%)*	*70.000.000x(1-25%)*
4412		4412	17.500.000 lei	17.500.000 lei
Impozit pe profit amânat (creanță)		Impozit pe profitul amânat (datorie)	*70.000.000x25%*	*70.000.000x25%*

607	=	%	*70.000.000 lei*	*70.000.000 lei*
Cheltuieli privind mărfurile		*121*		*52.500.000 lei*
		Profit și pierdere (F2)		*70.000.000x(1-25%)*
		791		*17.500.000 lei*
		Venituri din impozitul pe profit amânat		*70.000.000x25%*

Stocul final:

371	=	%		50.000.000
Mărfuri		121		37.500.000
		Profit și pierdere (F2)		*50.000.000x(1-25%)*
		4412		12.500.000
		Impozit pe profitul amânat (creanță)		*50.000.000x25%*

%	=	*607*		*50.000.000*
121		*Cheltuieli privind mărfurile*		*37.500.000*
Profit și pierdere (F2)				*50.000.000x(1-25%)*
6912				*12.500.000*
Cheltuieli cu impozitul pe profit amânat				*50.000.000x25%*

B. Retratarea contractului de leasing la societatea F1

Este necesară determinarea ratei dobânzii aferentă contractului de leasing. Rata dobânzii utilizată este:

RIR = 15,153%

Scanned with OKEN Scanner

Tabloul de amortizare a contractului de leasing este, deci, următorul:

mii lei

Anul	Rata	Valoare contract înainte de scadenţă	Cheltuieli financiare (1)	Amortizare financiară (2)	Valoare contract după scadenţă	Cheltuieli amortizare	Influenţă asupra rezultatului. (3)
N-1	130.000	500.000	56.066	73.934	426.066	100.000	- 26.066
N	130.000	426.066	44.863	85.137	340.929	100.000	- 14.863
N+1	130.000	340.929	31.962	98.038	242.891	100.000	- 1.962
N+2	130.000	242.891	17.106	112.894	129.997	100.000	12.894
N+3	130.000	129.997	0	129.997	0	100.000	30.003
Total						**500.000**	3

(1) cheltuiala cu dobânda corespunde: (valoarea contractului înainte de scadenţă-chiria) x 14,19%

(2) amortizarea financiară corespunde rambursării de capital împrumutat, adică chiria diminuată cu cheltuiala cu dobânda

(3) incidenţa asupra rezultatului: chiria – cheltuieli financiare - amortizări

a) Înscrierea bunului în activ şi constatarea situaţiei existente la sfârşitul exerciţiului precedent:

%	=	%	526.066.000 lei	526.066.000 lei
2131		281	500.000.000 lei	100.000.000 lei
Echipamente tehnologice(maşini, utilaje, instalaţii de lucru)		Amortizări privind imobilizările corporale		
		167	19.550.000 lei	426.066.000 lei
106		Alte împrumuturi şi datorii asimilate	*(26.066.000x75%)*	
Rezerve F1			6.516.000 lei	
4412			*(26.066.000x25%)*	
Impozit pe profit amânat (creanţă)				

b) Contabilizarea cheltuielilor cu amortizarea în exerciţiul N:

121	=	281	100.000.000 lei
Profit şi pierdere (F1)		Amortizări privind imobilizările corporale	
6811	=	*121*	*100.000.000 lei*
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		*Profit şi pierdere (F1)*	

Scanned with OKEN Scanner

c) Anularea redevenţei şi constatarea unei cheltuieli cu dobânda aferentă datoriei şi anuităţii de rambursat în exerciţiul N:

%	=	*612*	*130.000.000 lei*
666		*Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile*	*44.863.000 lei*
Cheltuieli privind dobânzile			*85.137.000 lei*
121			
Profit şi pierdere (F1)			
167	=	121	85.137.000 lei
Alte împrumuturi şi datorii asimilate		Profit şi pierdere (F1)	

d) Înregistrarea incidenţei fiscalităţii amânate:

4412	=	121	3.716.000 lei
Impozit pe profit amânat (creanţă)		Profit şi pierdere (F1)	
121	=	*791*	*3.716.000 lei*
Profit şi pierdere (F1)		*Venituri din impozitul pe profit amânat*	

3. Cumularea conturilor anuale ale societăţilor consolidabile

Trebuie să se ţină cont de incidenţele înregistrărilor de omogenizare asupra conturilor anuale înainte de cumularea posturilor:

Active M	=	Pasive SM	5.375.000.000 lei
Active F1	=	Pasive F1	3.800.232.000 lei
Active F2	=	Pasive F2	2.705.000.000 lei
Active F4	=	Pasive F4	181.333.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Bilanţul cumulat SM+F1+F2+F4
Încheiat la 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Elemente**	**Valori**
Imobilizări:		Capital social	9.100.000
• corporale	5.633.333	Rezerve	950.450
• financiare	3.430.000	Rezultatul exerciţiului	384.353
Împrumuturi acordate	60.000	Datorii	1.626.762
Stocuri	883.333		
Creanţe	1.555.232		
Disponibilităţi	499.667		
Total Activ	**12.061.565**	**Total Pasiv**	**12.061.565**

4. Eliminarea operaţiilor reciproce

A. Eliminarea conturilor reciproce creanţe/datorii între societăţile F1 şi F2.

Societatea F1 a contabilizat o datorie de 150.000 mii lei către societatea F2, sub forma unui efect comercial. Acest efect a fost remis spre scontare de către societatea F2. Trebuie, deci, anulate aceste conturi reciproce, precum şi cheltuielile de scontare suportate de societatea F2.

403	=	%	150.000.000 lei
Efecte de plătit către F2 la F1		5121 Conturi la bănci în lei (F2)	144.000.000 lei
		121 Profit şi pierdere (F2)	4.500.000 lei *6.000.000x(1-25%)*
		4412 Impozit pe profitul amânat (datorie)	1.500.000 lei *6.000.000x25%*
%	=	*667*	*6.000.000 lei*
121 *Profit şi pierdere (F2)*		*Cheltuieli privind sconturile acordate*	*4.500.000 lei* *6.000.000x(1-25%)*
6912 *Cheltuieli cu impozitul pe profitul amânat*			*1.500.000 lei* *6.000.000x25%*

B. Anularea conturilor reciproce între societatea SM şi filialele sale.

1) Conturi reciproce între societatea SM şi F1.

462	=	461	70.000.000 lei
Creditori diverşi (SM) la F1		Debitori diverşi (F1) la SM	

Scanned with OKEN Scanner

766 *Venituri din dobânzi (SM)*	=	*666* *Cheltuieli privind dobânzile (F1)*	*11.000.000 lei*

2) Conturi reciproce între societatea SM şi F2.

462 Creditori diverşi (F2) la SM	=	461 Debitori diverşi (SM) la F2	50.000.000 lei

3) Conturi reciproce între societatea SM şi F4.
Eliminarea este limitată la suma cumulată a bilanţului consolidat:
20.000.000 x 33,33 % = 6.667.000 lei

462 Creditori diverşi (SM) la F4	=	461 Debitori diverşi (F4) la SM	6.667.000 lei
766 *Venituri din dobânzi (SM)*	=	*666* *Cheltuieli privind dobânzile (F4)*	*1.000.000 lei* *(3.000.000x33,33%)*

5. Întocmirea bilanţului consolidat

A. Înregistrarea diferenţei rezultată din prima consolidare aferentă societăţii F3.

Diferenţa rezultată din prima consolidare se determină astfel:
Cost de achiziţie al capitalurilor proprii (titluri F3) 30.000.000 lei
(-) Cota parte deţinută de SM în capitalurile proprii ale F3
200.000.000 x 20%: 40.000.000 lei
Diferenţa rezultată din prima consolidare ***- 10.000.000 lei***

Diferenţa rezultată din prima consolidare este negativă, deci ea corespunde unei pierderi. Această diferenţă trebuie provizionată pentru întreaga sumă şi face obiectul unui provizion, reluat la rezultat şi rezerve pe o perioadă de 5 ani.

Înregistrarea diferenţei de achiziţie:

261 Titluri de participare deşinute la filiale din cadrul grupului / F3	=	1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	10.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Reluarea provizionului se face, deci, pe o perioadă de 5 ani, începând cu dată de 01.07. N-2, înregistrarea fiind:

1518 Alte provizioane pentru riscuri şi cheltuieli	=	% 106 Rezerve (grup) 121 Profit şi pierdere (grup)	5.000.000 lei 3.000.000 lei *(10.000.000x1,5/5)* 2.000.000 lei *(10.000.000/5)*
121 *Profit şi pierdere (SM)*	=	*6812* *Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru riscuri şi cheltuieli*	*2.000.000 lei* *(10.000.000/5)*

B. Înregistrarea diferenţei rezultată din prima consolidare aferentă societăţii F1.

Diferenţa se determină astfel:
Cost de achiziţie al capitalurilor proprii (titluri F1)2.300.000.000 lei
(-)Cota parte deţinută de SM în capitalurile proprii ale F1
2.500.000.000 x 80%2.000.000.000 lei
Diferenţa rezultată din prima consolidare ***300.000.000 lei***

Această diferenţă rezultată din prima consolidare trebuie repartizată între o diferenţă de evaluare şi o diferenţă de achiziţie:

Diferenţa de evaluare priveşte două active imobilizate:

- un teren, asupra căruia a fost constatată o plusvaloare latentă de 100.000.000 lei, cota parte din această plusvaloare ce revine societăţii SM este de 80.000.000 lei (100.000.000 x 80%); este vorba despre o diferenţă de evaluare neamortizabilă.
- un utilaj asupra căruia s-a constatat un plus de valoare latentă de 200.000.000 lei; cota parte ce revine societăţii M este de 160.000.000 lei (200.000.000 x 80%). Această diferenţă de evaluare trebuie amortizată pe durata rămasă de amortizat a acestui utilaj.

Diferenţa de achiziţie se calculează scăzând diferenţa de evaluare din diferenţa rezultată din prima consolidare, deci 300.000.000-80.000.000-160.000.000 = = 60.000.000 lei. Această diferenţă trebuie amortizată pe 5 ani, în conformitate cu manualul de consolidare.

Înregistrarea diferenţelor de evaluare şi de achiziţie:

% 211 Terenuri 2131	=	261 Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului / F1	240.000.000 lei 80.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

Echipamente tehnologice(maşini, utilaje, instalaţii de lucru)			160.000.000 lei
207.01 Fond comercial. Diferenţa de achiziţie	=	261 Titluri de participare deţinute la filiale din cadrul grupului / F1	60.000.000 lei

Amortizarea diferenţei de evaluare:

% 121 Profit şi pierdere (grup) 106 Rezerve grup	=	281 Amortizări privind imobilizările corporale	48.000.000 lei 16.000.000 lei *160.000.000/10* 32.000.000 lei *(160.000.000/10)x2*
6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	=	*121* *Profit şi pierdere (grup)*	*16.000.000 lei* *160.000.000/10*

Amortizarea diferenţei de achiziţie:

% 121 Profit şi pierdere (grup) 106 Rezerve grup	=	2807 Amortizarea fondului comercial	36.000.000 lei 12.000.000 lei *60.000.000/5* 24.000.000 lei *(60.000.000/5)x2*
6811 *Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor*	=	*121* *Profit şi pierdere (grup)*	*12.000.000 lei* *60.000.000/5*

Scanned with OKEN Scanner

C. Repartizarea capitalurilor proprii ale societăţii F1 şi eliminarea titlurilor

%	=	%	2.859.303.000 lei	2.859.303.000 lei
1012		261	2.500.000.000 lei	2.000.000.000 lei
Capital social (F1)		Titluri de participare		*(2.300.000.000-*
106		deţinute la filiale din	230.450.000 lei	*300.000.000)*
Rezerve (F1)		cadrul grupului / F1		
121		452.01	128.853.000 lei	546.090.000 lei
Profit şi pierdere		Interese minoritare în		*(2.730.450.000x20%)*
(F1)		capitaluri proprii		
		452.02		25.770.000 lei
		Interese minoritare in		*(128.853.000x20%)*
		rezultate		103.083.000 lei
		121		
		Profit şi pierdere		184.360.000 lei
		(consolidat)		
		106		
		Rezerve (consolidate) [1]		

1) 184.360.000= (2.500.000.000+230.450.000)x80% - 2.000.000.000

D. Punerea în echivalenţă a societăţii F3

Capitalurile proprii ale societăţii F3, după înregistrările de omogenizare şi de eliminare a operaţiilor reciproce, sunt următoarele:

Capital social 200.000.000 lei
Rezerve 40.000.000 lei
Rezultat -15.000.000 lei
Capital propriu 225.000.000 lei

Cota parte din această situaţie netă ce revine societăţii SM, potrivit participaţiilor, este de : 225.000.000 x 20% = 45.000.000 lei

264	=	%	45.000.000 lei
Titluri puse în		2633	40.000.000 lei
echivalenţă		Titluri de participare deţinute în întreprinderi asociate din cadrul grupului / F3	*(30.000.000+10.000.000)*
		121	
		Profit şi pierdere (consolidat)	-3.000.000 lei
		106	*(-15.000.000x20%)*
		Rezerve (consolidate)	8.000.000 lei

Scanned with OKEN Scanner

E. Repartizarea capitalurilor proprii ale societăţii F4 şi eliminarea titlurilor

%	=	%	128.000.000 lei	128.000.000 lei
1012		261	100.000.000 lei	100.000.000 lei
Capital social		Titluri de participare	*(300.000.000x33,33%)*	
(F4)		deşinute la filiale dib	17.500.000 lei	
106		cadrul grupului / F4	*(52.500.000x33,33%)*	65.800.000 lei
Rezerve (F4)		452.01	10.500.000 lei	*(117.500.000x56%)*
121		Interese minoritare în	*(31.500.000x33,33%)*	
Profit şi		capitaluri proprii		5.880.000 lei
pierdere (F4)		452.02		*(10.500.000x56%)*
		Interese minoritare în		4.620.000 lei
		rezultat		*(10.500.000x44%)*
		121		-48.300.000 lei
		Profit şi pierdere		
		(consolidat) [1]		
		106		
		Rezerve (consolidate) [2]		

1) procentajul de interes ce revine grupului asupra rezultatului societăţii F4 este de 44% pentru că F4 a făcut obiectul unui cumul la nivelul bilanţului pentru o treime din bilanţul său; 56% din valoarea astfel cumulată aparţine terţilor pentru că F4 este deţinută de M pentru 20% şi de F1 pentru 30% (deţinută la rândul ei de terţi pentru 80%), adică 4.620.000 lei.

2) (100.000.000+17.500.000) x 44% - 100.000.000

F. Repartizarea capitalurilor proprii ale societăţii F2 şi eliminarea titlurilor

%	=	%	2.302.000.000 lei	2.302.000.000 lei
1012		261	2.000.000.000 lei	400.000.000 lei
Capital social		Titluri de participare		
(F2)		deţinute la filiale din cadrul	252.500.000 lei	
106		grupului / F2 la SM		600.000.000 lei
Rezerve (F2)		261	49.500.000 lei	
121		Titluri de participare		1.261.400.000 lei
Profit şi		deţinute la filiale din cadrul		*(2.252.500.000x56%)*
pierdere (F2)		grupului / F2 la F1		27.720.000 lei
		452.01		*(49.500.000x56%)*
		Interese minoritare în cap		21.780.000 lei
		proprii		*(49.500.000x44%)*
		452.02		-8.900.000 lei
		Interese minoritare în		
		rezultate		
		121		
		Profit şi pierdere		
		(consolidat)		
		106		
		Rezerve (consolidate) [1]		

1) (2.000.000.000 + 252.500.000) x 44% - 1.000.000.000

Scanned with OKEN Scanner

G. Transferarea rezervelor şi a rezultatului societăţii SM la rezervele şi rezultatul consolidat

%	=	%	650.000.000 lei	650.000.000 lei
106 Rezerve (SM)		121 Profit şi pierdere	450.000.000 lei	200.000.000 lei
121 Profit şi pierdere (SM)		(consolidat)	200.000.000 lei	450.000.000 lei
		106 Rezerve (consolidate)		

Bilanţul consolidat
încheiat la data de 31.12.N

mii lei

Activ		Pasiv	
Elemente	**Valori nete**	**Element**	**Valori**
Fond comercial - diferenţă	24.000	Capital social	4.500.000
de achiziţie	5.825.333	Rezerve consolidate	532.160
Imobilizări corporale		Rezultat consolidat	300.483
Titluri puse în echivalenţă	45.000	Interese minoritare în:	
Împrumuturi acordate	60.000	- capitaluri proprii	1.873.290
Stocuri	883.333	- rezultate	59.370
Creanţe	1.428.565	Prov. pt .risc. si cheltuieli	5.000
Disponibilităţi	499.667	Datorii	1.351.595
Total Activ	**8.621.898**	**Total Pasiv**	**8.621.898**

Scanned with OKEN Scanner

Bibliografie

Colinet, J. F. Duţescu, Adriana	*Pratique des comptes consolidés*, Ed. Dunod, 1994 *Ghid pentru înţelegerea şi aplicarea standardelor internaţionale de contabilitate*, Ed. CECCAR, Bucureşti, 2002
Feleaga, Nicolae	*Contabilitate aprofundată*, Ed. Economică, Bucureşti, 1996
Friédérich, M.	*Comptabilité approfondie*, Ed. Foucher, Paris, 2001
Lavabre, Claude Lavabre, Gilles	*Manuel de comptabilité des societés. Fusion. Consolidation*, Editions Lites, 1993
Montier, J. Scognamiglio, G.	*Techniques de consolidation*, Ed. Economica, Paris, 1995
Obert, R.	*Comptabilité approfondie et révision*, Ed. Dunod, Paris, 2000
Ristea, Mihai (coord.), Lavinia Olimid, Ileana Nişulescu, Ana Stoian, Vasile Răileanu	*Contabilitatea societăţilor comerciale*, vol II, CECCAR, Bucureşti, 1996
Traşcă, argareta Iacob, Constanţa	*Contabilitatea societăţilor de grup*, Ed. Tribuna Economică, Bucureşti, 1996
Vasile Horga, Violeta State, Marius Bargaoanu	*Consolidarea conturilor societăţilor de grup*, Ed. Economică, Bucureşti, 2004
***	*Directiva a VII-a a CEE « Conturi consolidate »*
***	*Legea Contabilităţii nr. 82/1991*, republicată în 26.08.2002
***	*OMFP nr.94/2001 pentru aprobarea Reglementărilor contabile armonizate cu Directiva a-IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate*
***	*Standarde Internaţionale de contabilitate*, Ed Economică, Bucureşti, 2002
***	*OMFP nr. 772/2000 de aprobare a Normelor privind consolidarea conturilor*

Scanned with OKEN Scanner

În colecția UNIVERSITARIA-ECONOMIA
a Editurii **Bibliotheca** au apărut:

- **Viorica Răducanu** (coord.), **Ion Stegăroiu, Constanța Popescu, Sorin Gabriel Badea, Cornelia Neagu** – *Microeconomie*
- **Viorica Răducanu** (coord.), **Ion Stegăroiu, Constanța Popescu, Gabriel Badea, Cornelia Neagu** – *Macroeconomie. Mondoeconomie*
- **Constanța Popescu** – *Economie. Note de curs*
- **Viorica Răducanu** – *Renta, prețul și eficiența*
- **Constanța Popescu** – *Economie. Note de curs*, ed. a II-a
- **Viorica Răducanu** – *Economie politică*
- **Viorica Răducanu, Constanța Popescu, Mihail Iurcu, Gabriel Badea** – *Economie. Teste grilă – admitere 2003*
- **Constantin Popescu** – *Economia protecției mediului*
- **Gheorghe Diaconu, Cosmina Pitulice** – *Contabilitatea financiară armonizată a unităților economice*
- **Viorica Răducanu, Felicia Dumitru, Gabriel Croitoru** – *Politici ale Uniunii Europene*
- **Virgil Popa** – *Strategii manageriale interorganizaționale*
- **Constanța Popescu** – *Structura organizațiilor: studiu de caz pe întreprinderi din metalurgie*
- **Ion Stegăroiu** – *Economie industrială. O abordare epistemologică*
- **Felicia Dumitru, Denisa Trandafiroiu** – *Economia mondială*
- **Felicia Dumitru** – *Construcția europeană*
- **Margareta Topiță** – *Rolul comunicării în operaționalizarea funcțiilor managementului organizației*
- **Andrei Toma, Laura Marcu** – *Cercetări de marketing. Aplicații*
- **Mihail Iurcu** – *Managementul resurselor umane – Interferență. Complementaritate. Grad de reflecție în sistemul ergonomic*
- **Sorin Gabriel Badea** – *Microeconomie. Sinteze și aplicații*
- **Sorin Gabriel Badea** – *Bazele macroeconomiei și mondoeconomiei*
- **Constanța Popescu** – *Economie*
- **Mihaela Horga** (coord.), **Marius Coman, Valentin Radu, Vasile Horga, Loredana Busuioc** – *Aplicații financiar-contabile rezolvate cu Microsoft Excel XP*
- **Mihaela Horga** (coord.), **Marius Coman, Valentin Radu** – *Proiectarea sistemelor informatice. Aplicații în Microsoft Access XP*
- **Mihaela Horga** – *Sisteme informatice pentru gestiune fiscală*
- **Mihail Iurcu** – *Managementul resurselor umane – Ergoestetică*
- **Dorina Tănăsescu** – *Marketing în serviciile publice*
- **Paraschiv Vagu, Ion Stegăroiu** – *Planificarea strategică de la teorie la practică*

Scanned with OKEN Scanner

- **Gheorghe Diaconu** – *Contabilitate internațională. Comparații și armonizări*
- **Gheorghe Diaconu (coord.)** – *Contabilitatea financiară armonizată a unităților economice*
- **Sorin Gabriel Badea** – *Resursele de muncă*
- **Sorin Gabriel Badea** – *Creșterea economică și nivelul de trai – măsurare și analiză statistică*
- **Marius Coman**– *Sisteme și aplicații multimedia*
- **Constanța Popescu, Gabriel Badea, Gabriel Croitoru** – *Microeconomie: Teorie și aplicații*
- **Mihail Iurcu** – *Tratat de ergonomie. Managementul resurselor umane*
- **Mihaela Horga, Marius Coman** – *Elemente de tehnologia informației cu aplicabilitate în domeniul administrației publice*
- **Constanța Popescu** – *Economie (ed. IV rev. și adăug.)*
- **Blidaru Gheorghe, Paul Tiberiu Florea** – *Banca Europeană de investiții. Promotorul dezvoltării Uniunii Europene*
- **Blidaru Gheorghe, Paul Tiberiu Florea** – *Ghid practic pentru economiști*
- **Valerică Toplicianu, Gabriel Sorin Badea** – *Statistica afecerilor*
- **Paraschiv Vagu, Ion Stegăroiu** – *Lideriatul. De la teorie la practică*
- **Marius Petrescu, Neculae Năbârjoiu** – *Managementul informațiilor. Informații și securitate, vol. I*
- **Lucreția Mariana Constantinescu** – *Managementul calității totale. Proiect de implementare a calității totale în producerea și comercializarea unor mărfuri de folosință îndelungată*
- **Constanța Popescu (coord.)** – *Monografia județului Dâmbovița. Prezentare economică*
- **Gabriel Croitoru, Anișoara Duică** – *Management. Aplicații, studiu de caz*
- **Anișoara Duică** – *Management*
- **Gheorghe Diaconu** – *Contabilitate internațională. Comparații și armonizări (ed. a II-a revăzută și adăugită)*
- **Gheorghe Diaconu (coord.)** – *Contabilitatea financiară armonizată a unităților economice (ed. a II-a revăzută și adăugită)*
- **Violeta State** – *Determinarea stării financiare a întreprinderii. Studiu comparativ*
- **Margareta Topiță** – *Procesul decizional de marketing industrial*
- **Alina Constantinescu, Cornelia Enăchescu** – *Modele statistice în cazul măsurătorilor repetate. Aplicații în teledetecția datelor din agricultură*
- **Luiza Ionescu** – *Analiză economico-financiară*
- **Tiberiu Cristian Avrămescu, Cristina Florentina Bâldan, Emilia Ungureanu** – *Macroeconomie. Sinteze teoretice și aplicații*
- **Mihail Iurcu, Emil Valentin Iurcu** – *Tratat de ergonomie. Managementul resurselor umane (ed. a II-a revăzută și adăugită)*
- **Gabriel Croitoru** – *Economia întreprinderii – o nouă paradigmă*
- **Mihaela Horga, Valentin Radu, Marius Coman, Nicoleta Barbu Văcărești eanu** – *Limbajul SQL în Oracle și Visual FoxPro*
- **Delia Popescu** – *Managementul întreprinderilor mici și mijlocii*

Scanned with OKEN Scanner

Scanned with OKEN Scanner

Puteţi comanda aceste titluri la adresa Editurii **Bibliotheca**, str. Nicolae Radian, KB 2/3, Târgovişte, cod 130062 sau prin **e-mail: biblioth@gmail.com**

Pentru informaţii suplimentare, inclusiv preţul, puteţi accesa site-ul **www.bibliotheca.connsoft.ro** sau ne puteţi contacta la 0245 212241.

Plata se face ramburs la primirea coletului. Rabatul este de 15% pentru o comandă de minimum 3 exemplare. Taxele poştale sunt suportate de editură.

IMPORTANT !

CNCSIS (Consiliul Naţional al Cercetării Ştiinţifice din Învăţământul Superior) a demarat în anul 2000, prin departamentul său **CENAPOSS** (Centrul Naţional pentru Politica Ştiinţei şi Scientometrie), o acţiune de evaluare şi acreditare a editurilor şi revistelor ştiinţifice româneşti, precum şi o ierarhizare a acestora. Scopul declarat al **CENAPOSS** este acela de a reuni preocupările tuturor structurilor interesate în promovarea ştiinţei româneşti şi creşterea vizibilităţii acesteia pe plan internaţional. De asemenea, autorii din sistemul de învăţământ superior sunt îndemnaţi (sau obligaţi) să aleagă editurile acreditate de **CNCSIS**.

Editura Bibliotheca, singura editură din judeţul Dâmboviţa acreditată de CNCSIS cu avizul nr. 1142 din 30 iunie 2003, oferă condiţii optime ale raportului calitate-preţ şi asistenţă de specialitate cadrelor didactice din învăţământul preuniversitar şi universitar în editarea de carte şcolară şi universitară.

Contabilitate aprofundată

Întreprinderea mileniului III devine cu fiecare an tot mai complexă, fie că îşi desfăşoară activitatea economică între graniţele naţionale, fie că trece cu mult dincolo de ele.

În acest context a apărut necesitatea aprofundării contabilităţii financiare cu referire la modificările care apar pe parcursul funcţionării societăţilor comerciale şi fără de care utilizatorii informaţiei contabile nu ar putea lua decizii fundamentate.

Studiul oferă soluţii practice la aproape toate problemele pe care societăţile comerciale le au de rezolvat, ocazionate de evenimente importante din viaţa lor cum ar fi: fuziunile de întreprinderi; divizările de întreprinderi; dizolvările şi lichidările de întreprinderi; tehnicile şi metodele de consolidare a conturilor societăţilor de grup; situaţiile financiare consolidate ale grupului, precum şi aplicaţii practice privind toate aceste aspecte.

Lucrarea de faţă are un caracter metodologic-aplicativ prin structurarea temelor propuse şi poate fi utilizată atât de către studenţii din învăţământul superior economic, de specialiştii în domeniu cât şi de managerii societăţilor comerciale, pentru a însuşi sau aprofunda elementele specifice contabilităţii aprofundate.

LEI 34,15

Colecţia
UNIVERSITARIA-ECONOMIA

Scanned with OKEN Scanner